

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA)

ISA 600, Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)

Copyright IFAC

Deze Internationale controlestandaard (ISA) werd in 2016 in de Engelse taal gepubliceerd door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Deze ISA werd in 2016 vertaald naar het Nederlands door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), met medewerking van het Belgisch Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR), en werd verspreid met toestemming van IFAC. Het proces voor het vertalen van de Internationale controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 is onderzocht door IFAC en de vertaling werd uitgevoerd in overeenstemming met de *Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC*. De goedgekeurde Internationale controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 © 2016 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 © 2016 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele bron: *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 600 BIJZONDERE OVERWEGINGEN – CONTROLES VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN VAN EEN GROEP (INCLUSIEF DE WERKZAAMHEDEN VAN AUDITORS VAN GROEPSONDERDELEN)

(Van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden die op of na 15 december 2009 aanvangen)*

(*) Deze ISA bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit de nieuwe ISA 701 en de herziene ISA's (in het grijs in de tekst hieronder). De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze van de nieuwe ISA 701 en de herziene ISA's.

INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
Inleiding	
Toepassingsgebied van deze ISA	1-6
Ingangsdatum	7
Doelstellingen	8
Definities	9-10
Vereisten	
Verantwoordelijkheid	11
Aanvaarding en continuering van de opdracht	12-14
Algehele controleaanpak en controleprogramma	15-16
Inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen	17-18
Inzicht betreffende de auditor van een groepsonderdeel	19-20
Materialiteit	21-23
Inspelen op ingeschatte risico's	24-31
Consolidatieproces	32-37
Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode	38-39
Communicatie met de auditor van een groepsonderdeel	40-41
Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie	42-45
Communicatie met het management op groepsniveau en de met governance belaste personen op groepsniveau	46-49

Documentatie..... 50

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Groepsonderdelen die op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen aan een controle onderworpen zijn	A1
Definities.....	A2-A7
Verantwoordelijkheid	A8-A9
Aanvaarding en continuering van de opdracht	A10-A21
Algehele controleaanpak en controleprogramma	A22
Inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgeving	A23-A31
Inzicht betreffende de auditor van een groepsonderdeel	A32-A41
Materialiteit	A42-A46
Inspelen op ingeschatte risico's	A47-A55
Consolidatieproces	A56
Communicatie met de auditor van een groepsonderdeel	A57-A60
Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie	A61-A63
Communicatie met het management op groepsniveau en de met governance belaste personen op groepsniveau	A64-A66

Bijlage 1: Voorbeeld van een controleverklaring in het geval dat het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren

Bijlage 2: Voorbeelden van aangelegenheden waarin het opdrachtteam op groepsniveau inzicht verkrijgt

Bijlage 3: Voorbeelden van omstandigheden en gebeurtenissen die kunnen wijzen op risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van een groep

Bijlage 4: Voorbeelden van bevestigingen van de auditor van een groepsonderdeel

Bijlage 5: Vereiste en aanvullende aangelegenheden die in de instructiebrief van het opdrachtteam op groepsniveau worden opgenomen

International Standard on Auditing (ISA) 600, “Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)”, moet worden gelezen in samenhang met ISA 200, “Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing”.

Inleiding

Toepassingsgebied van deze ISA

1. De *International Standards on Auditing* (ISA's) zijn van toepassing op groepscontroles. Deze ISA behandelt bijzondere overwegingen die van toepassing zijn op groepscontroles, in het bijzonder die groepscontroles waarbij auditors van groepsonderdelen betrokken zijn.
2. Een auditor kan deze ISA, naargelang nodig aan de omstandigheden aangepast, nuttig achten wanneer hij andere auditors betreft bij de controle van financiële overzichten die niet tot de financiële overzichten van de groep behoren. Een auditor kan bijvoorbeeld een andere auditor betrekken bij het waarnemen van de voorraadopname of bij het inspecteren van fysieke vaste activa op een afgelegen locatie.
3. Van een auditor van een groepsonderdeel kan op grond van wet- of regelgeving of om een andere reden worden vereist een controleoordeel over de financiële overzichten van een groepsonderdeel tot uitdrukking te brengen. Het opdrachtteam op groepsniveau kan besluiten om gebruik te maken van de controle-informatie waarop het controleoordeel over de financiële overzichten van het groepsonderdeel is gebaseerd teneinde controle-informatie voor de groepscontrole te verschaffen, maar de vereisten van deze ISA blijven onverkort van toepassing. (Zie Par. A1)
4. Overeenkomstig ISA 220¹ wordt van de opdrachtpartner op groepsniveau vereist dat hij ervan overtuigd is dat de personen die de controleopdracht op groepsniveau uitvoeren, met inbegrip van de auditors van groepsonderdelen, gezamenlijk de geschikte competentie en capaciteiten hebben. De opdrachtpartner op groepsniveau is tevens verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de controleopdracht op groepsniveau.
5. De opdrachtpartner op groepsniveau past de vereisten van ISA 220 toe, ongeacht of het opdrachtteam op groepsniveau dan wel een auditor van een groepsonderdeel de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel uitvoert. Deze ISA helpt de opdrachtpartner op groepsniveau aan de vereisten van ISA 220 te voldoen indien auditors van groepsonderdelen werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van groepsonderdelen uitvoeren.
6. Het controlerisico is een functie van het risico op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten en het risico dat de auditor dergelijke afwijkingen niet zal detecteren.² Bij een groepscontrole omvat dit het risico dat de auditor van een groepsonderdeel een afwijking in de financiële informatie van het groepsonderdeel die een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep zou kunnen veroorzaken, niet detecteert, en het risico dat het opdrachtteam op groepsniveau deze afwijking niet detecteert. Deze ISA zet de aangelegenheden uiteen die het opdrachtteam op groepsniveau overweegt bij het bepalen van de aard, timing en omvang van zijn betrokkenheid bij de risico- inschattingswerkzaamheden en de verdere controlewerkzaamheden die door de auditors van groepsonderdelen met

¹ ISA 220, “Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten”, de paragrafen 14 en 15.

² ISA 200, “Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de *International Standards on Auditing*”, paragraaf A34.

betrekking tot de financiële informatie van groepsonderdelen worden uitgevoerd. Deze betrokkenheid is gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie om daarop het controleoordeel over de financiële overzichten van de groep te baseren.

Ingangsdatum

7. Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten van een groep over verslagperioden die op of na 15 december 2009 aanvangen.

Doelstellingen

8. De doelstellingen van de auditor zijn:
 - (a) Te bepalen of hij zal fungeren als auditor van de financiële overzichten van de groep; en
 - (b) Indien hij fungeert als de auditor van de financiële overzichten van de groep:
 - (i) Duidelijk te communiceren met de auditors van groepsonderdelen over de reikwijdte en timing van hun werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie die verband houdt met groepsonderdelen alsmede over hun bevindingen; en
 - (ii) Voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen en het consolidatieproces om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de financiële overzichten van de groep in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Definities

9. Voor de toepassing van de ISA's hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
 - (a) Groepsonderdeel – Een entiteit of zakelijke activiteit waarvoor het management op groepsniveau of op het niveau van een groepsonderdeel financiële informatie opstelt die in de financiële overzichten van de groep moet worden opgenomen; (Zie Par. A2-A4)
 - (b) Auditor van een groepsonderdeel – Een auditor die, op verzoek van het opdrachtteam op groepsniveau, ten behoeve van de groepscontrole werkzaamheden uitvoert met betrekking tot financiële informatie die verband houdt met een groepsonderdeel; (Zie Par. A7)
 - (c) Management van een groepsonderdeel – Het management dat verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële informatie van een groepsonderdeel;
 - (d) Materialiteit voor een groepsonderdeel – De materialiteit voor een groepsonderdeel dat door het opdrachtteam op groepsniveau is bepaald;
 - (e) Groep – Alle groepsonderdelen waarvan de financiële informatie in de financiële overzichten van de groep is opgenomen. Een groep heeft altijd meer dan een groepsonderdeel;
 - (f) Groepscontrole – De controle van de financiële overzichten van een groep;
 - (g) Controleoordeel op groepsniveau – Het controleoordeel over de financiële overzichten van een groep;

- (h) Opdrachtpartner op groepsniveau – De partner of andere persoon in het kantoor die verantwoordelijk is voor de controleopdracht op groepsniveau en voor de uitvoering daarvan, alsmede voor de controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep die namens het kantoor wordt uitgebracht. Wanneer joint auditors de groepscontrole uitvoeren, vormen de opdrachtpartners die gezamenlijk de controle uitvoeren en hun opdrachtteams samen de opdrachtpartner op groepsniveau en het opdrachtteam op groepsniveau. Deze ISA behandelt echter niet de relatie tussen joint auditors, noch de werkzaamheden die de ene joint auditor uitvoert in relatie tot de werkzaamheden die de andere joint auditor bij een joint audit uitvoert;
 - (i) Opdrachtteam op groepsniveau – Partners, onder wie de opdrachtpartner op groepsniveau, alsmede staf die de algehele aanpak voor de groepscontrole vaststellen, met de auditors van de groepsonderdelen communiceren, werkzaamheden uitvoeren met betrekking tot het consolidatieproces en de conclusies evalueren die worden getrokken uit de controle- informatie als de basis voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten van de groep;
 - (j) Financiële overzichten van de groep – Financiële overzichten die de financiële informatie van meer dan een groepsonderdeel omvatten. De term ‘financiële overzichten van de groep’ verwijst ook naar gecombineerde financiële overzichten waarin de financiële informatie is samengevoegd die is opgesteld door groepsonderdelen waarvoor geen moedermaatschappij bestaat maar waarover gezamenlijk de zeggenschap wordt uitgeoefend;
 - (k) Management op groepsniveau – Het management dat verantwoordelijk is voor het opstellen en het presenteren van de financiële overzichten van de groep;
 - (l) Interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel – Interne beheersingsmaatregelen die door het management op groepsniveau zijn opgezet en worden geïmplementeerd en onderhouden ten behoeve van de financiële verslaggeving van de groep;
 - (m) Significant groepsonderdeel – Een door het opdrachtteam op groepsniveau aangewezen groepsonderdeel dat (i) individueel financieel significant is voor de groep of (ii) op grond van zijn bijzondere aard of omstandigheden waarschijnlijk significante risico’s op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep inhoudt. (Zie Par. A5-A6)
10. Een verwijzing naar “het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving” doelt op het stelsel inzake financiële verslaggeving dat op de financiële overzichten van de groep van toepassing is. Een verwijzing naar “het consolidatieproces” omvat:
- (a) De opname van, de waardering van, de presentatie van en de toelichtingen opgenomen in de financiële informatie van de groepsonderdelen in de financiële overzichten van de groep door middel van integrale of proportionele consolidatie, of van de equity-methode of de kostprijsmethode; en
 - (b) De samenvoeging in de gecombineerde financiële overzichten van de financiële informatie van groepsonderdelen waarvoor geen moedermaatschappij bestaat maar waarover gezamenlijk de zeggenschap wordt uitgeoefend.

Vereisten

Verantwoordelijkheid

11. De opdrachtpartner op groepsniveau is verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de controleopdracht op groepsniveau in overeenstemming met professionele standaarden en de van toepassing zijnde vereisten op grond van wet- en regelgeving, alsmede voor de vraag of de uitgebrachte controleverklaring in de gegeven omstandigheden passend is.³ Als gevolg daarvan dient in de controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep niet te worden verwezen naar een auditor van een groepsonderdeel, tenzij de opname van een dergelijke verwijzing op grond van wet- of regelgeving vereist is. Indien een dergelijke verwijzing op grond van wet- of regelgeving vereist is, dient de controleverklaring aan te geven dat de verwijzing de verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner op groepsniveau dan wel zijn kantoor voor het controleoordeel op groepsniveau niet vermindert. (Zie Par. A8-A9)

Aanvaarding en continuering van de opdracht

12. Bij de toepassing van ISA 220 dient de opdrachtpartner op groepsniveau te bepalen of redelijkerwijs kan worden verwacht dat voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot het consolidatieproces en de financiële informatie van de groepsonderdelen wordt verkregen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren. Hiertoe dient het opdrachtteam op groepsniveau voldoende inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen te verwerven om de groepsonderdelen aan te wijzen die waarschijnlijk significante groepsonderdelen zijn. Wanneer auditors van groepsonderdelen werkzaamheden uitvoeren met betrekking tot de financiële informatie van deze groepsonderdelen, dient de opdrachtpartner op groepsniveau te evalueren of het opdrachtteam op groepsniveau in staat zal zijn in een zodanige mate bij de werkzaamheden van de auditors van die groepsonderdelen te worden betrokken dat het voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen. (Zie Par. A10-A12)
13. Indien de opdrachtpartner op groepsniveau tot de conclusie komt dat:
- (a) Het voor het opdrachtteam op groepsniveau niet mogelijk zal zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen vanwege beperkingen die door het management op groepsniveau zijn opgelegd; en
 - (b) Het mogelijke effect hiervan zal leiden tot een oordeelonthouding over de financiële overzichten van de groep⁴;

dient de opdrachtpartner op groepsniveau ofwel:

- (a) Indien het een nieuwe opdracht betreft, deze niet te aanvaarden, of indien het een doorlopende opdracht betreft, deze terug te geven indien dat overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is; of
- (b) Indien wet- of regelgeving een auditor verbiedt om een opdracht te weigeren of indien het niet anderszins mogelijk is een opdracht terug te geven, een oordeelonthouding te formuleren bij de financiële overzichten van de groep nadat hij voor zover mogelijk de controle van de financiële overzichten van de groep heeft uitgevoerd. (Zie Par. A13-A19)

³ ISA 220, paragraaf 15.

⁴ ISA 705 (Herzien), “Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor”.

Opdrachtvoorwaarden

14. De opdrachtpartner op groepsniveau dient overeenstemming te bereiken over de voorwaarden van de controleopdracht op groepsniveau overeenkomstig ISA 210.⁵ (Zie Par. A20-A21)

Algehele controleaanpak en controleprogramma

15. Het opdrachtteam op groepsniveau dient een algehele aanpak voor de groepscontrole vast te stellen en dient een controleprogramma op groepsniveau te ontwikkelen overeenkomstig ISA 300⁶.
16. De opdrachtpartner op groepsniveau dient de algehele aanpak voor de groepscontrole en het controleprogramma op groepsniveau te beoordelen. (Zie Par. A22)

Inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen

17. Van de auditor wordt vereist dat hij de risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschat door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving⁷. Het opdrachtteam op groepsniveau dient:
- (a) Zijn tijdens de fase van aanvaarding en continuering van de opdracht verworven inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen, met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel, te verdiepen; en
 - (b) Inzicht te verwerven in het consolidatieproces, met inbegrip van de instructies van het management op groepsniveau aan groepsonderdelen. (Zie Par. A23-A29)
18. Het opdrachtteam op groepsniveau dient inzicht te verwerven dat volstaat om:
- (a) De initiële aanwijzing van groepsonderdelen die waarschijnlijk significant zijn te bevestigen of te herzien; en
 - (b) De risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep als gevolg van fraude of fouten in te schatten.⁸ (Zie Par. A30-A31)

Inzicht betreffende de auditor van een groepsonderdeel

19. Indien het opdrachtteam op groepsniveau voornemens is aan de auditor van een groepsonderdeel te verzoeken werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel, dient het opdrachtteam op groepsniveau inzicht te verwerven in: (Zie Par. A32-A35)
- (a) De vraag of de auditor van het groepsonderdeel de voor de groepscontrole relevante ethische voorschriften begrijpt en zal naleven en, met name, of hij onafhankelijk is; (Zie Par. A37)
 - (b) De vakbekwaamheid van de auditor van het groepsonderdeel; (Zie Par. A38)

⁵ ISA 210, "Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten".

⁶ ISA 300, "Planning van een controle van financiële overzichten", de paragrafen 7-12.

⁷ ISA 315 (Herzien), "Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving".

⁸ ISA 315 (Herzien).

- (c) De vraag of het opdrachtteam op groepsniveau in staat zal zijn dermate bij de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel te worden betrokken dat het voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt;
 - (d) De vraag of de auditor van het groepsonderdeel actief is in een regelgevingskader waarin actief toezicht op auditors wordt uitgeoefend. (Zie Par. A36)
20. Indien een auditor van een groepsonderdeel niet voldoet aan de voor de groepscontrole relevante onafhankelijkheidsvoorschriften, of indien het opdrachtteam op groepsniveau ernstige punten van zorg heeft over de andere aangelegenheden die in paragraaf 19(a)-(c) zijn vermeld, dient het opdrachtteam op groepsniveau voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel zonder de auditor van dat groepsonderdeel te verzoeken werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële informatie van dat groepsonderdeel. (Zie Par. A39-A41)

Materialiteit

21. Het opdrachtteam op groepsniveau dient het volgende te bepalen: (Zie Par. A42)
- (a) De materialiteit voor de financiële overzichten van de groep als geheel bij het vaststellen van de algehele aanpak voor de groepscontrole;
 - (b) Indien, in de specifieke omstandigheden van de groep, de financiële overzichten van de groep specifieke transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen bevatten waarvoor redelijkerwijs kan worden verwacht dat afwijkingen van kleinere bedragen dan het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten van de groep als geheel invloed hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten van de groep nemen, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus die op deze bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen moeten worden toegepast;
 - (c) De materialiteit voor die groepsonderdelen waar de auditors van een groepsonderdeel een controle of een beoordelingsopdracht zullen uitvoeren ten behoeve van de groepscontrole. Om de waarschijnlijkheid dat het totaal van niet gecorrigeerde en niet-gedetectedeerde afwijkingen in de financiële overzichten van de groep het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten van de groep als geheel overschrijdt tot een passend laag niveau terug te brengen, dient het materialiteitsniveau voor het groepsonderdeel lager te zijn dan het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten van de groep als geheel; (Zie Par. A43-A44)
 - (d) De grenswaarde waarboven afwijkingen niet als duidelijk triviaal voor de financiële overzichten van de groep kunnen worden beschouwd. (Zie Par. A45)
22. Wanneer auditors van groepsonderdelen een controle zullen uitvoeren ten behoeve van een groepscontrole, dient het opdrachtteam op groepsniveau de geschiktheid van de uitvoeringsmaterialiteit zoals bepaald op het niveau van het groepsonderdeel te evalueren. (Zie Par. A46)
23. Indien een groepsonderdeel op grond van wet- of regelgeving dan wel om een andere reden aan een controle onderworpen is en het opdrachtteam op groepsniveau die controle besluit te gebruiken om controle-informatie voor de groepscontrole te verschaffen, dient het opdrachtteam op groepsniveau te bepalen of:

- (a) De materialiteit voor de financiële overzichten van het groepsonderdeel als geheel; en
- (b) De uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van het groepsonderdeel;

aan de vereisten van deze ISA voldoen.

Inspelen op ingeschatte risico's

24. Van de auditor wordt vereist dat hij manieren opzet en implementeert om op passende wijze op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten in te spelen.⁹ Het opdrachtteam op groepsniveau dient het soort werkzaamheden te bepalen dat door het opdrachtteam op groepsniveau, of door de auditors van de groepsonderdelen namens dit team, moet worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen (Zie Par. 26-29). Het opdrachtteam op groepsniveau dient eveneens de aard, timing en omvang van zijn betrokkenheid bij de werkzaamheden van de auditors van groepsonderdelen te bepalen. (Zie Par. 30-31).
25. Indien de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot het consolidatieproces of de financiële informatie van de groepsonderdelen zijn gebaseerd op een verwachting dat de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel effectief werken, of indien gegevensgerichte controles alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie op het niveau van beweringen kunnen verschaffen, dient het opdrachtteam op groepsniveau de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregelen te toetsen of de auditor van een groepsonderdeel te verzoeken deze te toetsen.

Het bepalen van het soort werkzaamheden dat met betrekking tot de financiële informatie van groepsonderdelen moet worden uitgevoerd (Zie Par. A47)

Significante groepsonderdelen

26. Voor een groepsonderdeel dat significant is op grond van het feit dat het individueel financieel significant is voor de groep dient het opdrachtteam op groepsniveau, of een auditor van het groepsonderdeel namens dit team, een controle van de financiële informatie van het groepsonderdeel uit te voeren met gebruikmaking van de materialiteit voor het groepsonderdeel.
27. Voor een groepsonderdeel dat vanwege zijn specifieke aard of omstandigheden significant is omdat het waarschijnlijk significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep inhoudt, dient het opdrachtteam op groepsniveau, of een auditor van het groepsonderdeel namens dit team, een of meer van de volgende werkzaamheden uit te voeren:
- (a) Een controle van de financiële informatie van het groepsonderdeel met gebruikmaking van de materialiteit voor het groepsonderdeel;
 - (b) Een controle van een of meer rekeningsaldi, transactiestromen of toelichtingen met betrekking tot de waarschijnlijke significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep; (Zie Par. A48)

⁹ ISA 330, "Inspelen door de auditor op ingeschatte risico's".

- (c) Gespecificeerde controlewerkzaamheden met betrekking tot de waarschijnlijke significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. (Zie Par. A49)

Groepsonderdelen die geen significante groepsonderdelen zijn

28. Voor groepsonderdelen die geen significante groepsonderdelen zijn, dient het opdrachtteam op groepsniveau cijferanalyses op groepsniveau uit te voeren. (Zie Par. A50)
29. Indien het opdrachtteam op groepsniveau niet van mening is dat uit:
- (a) De werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van significante groepsonderdelen;
 - (b) De werkzaamheden met betrekking tot interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel en het consolidatieproces; en
 - (c) De op groepsniveau uitgevoerde cijferanalyses;

voldoende en geschikte controle-informatie zal worden verkregen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren, dient het opdrachtteam op groepsniveau groepsonderdelen te selecteren die geen significante groepsonderdelen zijn en dient het een of meer van de volgende werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële informatie van de individuele geselecteerde groepsonderdelen, of dient het aan een auditor van een groepsonderdeel te verzoeken deze uit te voeren: (Zie Par. A51-A53)

- een controle van de financiële informatie van het groepsonderdeel met gebruikmaking van de materialiteit voor het groepsonderdeel;
- een controle van een of meer transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen;
- een beoordeling van de financiële informatie van het groepsonderdeel met gebruikmaking van het materialiteitsniveau voor het groepsonderdeel;
- gespecificeerde werkzaamheden.

Het opdrachtteam op groepsniveau dient de selectie van groepsonderdelen in de tijd te variëren.

Betrokkenheid bij de door auditors van groepsonderdelen uitgevoerde werkzaamheden (Zie Par. A54-A55)

Significante groepsonderdelen – Risico-inschatting

30. Indien de auditor van een groepsonderdeel een controle van de financiële informatie van een significant groepsonderdeel uitvoert, dient het opdrachtteam op groepsniveau te worden betrokken bij de risico-inschatting van de auditor van het groepsonderdeel teneinde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep te identificeren. De aard, timing en omvang van deze betrokkenheid worden beïnvloed door het inzicht van het opdrachtteam op groepsniveau in de auditor van het groepsonderdeel, maar zij dienen ten minste in te houden:
- (a) Het met de auditor van het groepsonderdeel of met het management van het groepsonderdeel bespreken van zakelijke activiteiten die significant zijn voor de

- groep;
- (b) Het met de auditor van het groepsonderdeel bespreken in welke mate de financiële informatie van het groepsonderdeel vatbaar is voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten; en
 - (c) Het beoordelen van de door de auditor van het groepsonderdeel opgestelde documentatie van geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. Deze documentatie kan de vorm aannemen van een memorandum dat de conclusie van de auditor van het groepsonderdeel weergeeft met betrekking tot de geïdentificeerde significante risico's. (Zie Par. A54-A55)

Geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep – Verdere controlewerkzaamheden

31. Indien significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep zijn geïdentificeerd in een groepsonderdeel waarop een auditor van een groepsonderdeel werkzaamheden uitvoert, dient het opdrachtteam op groepsniveau de geschiktheid te evalueren van de verdere controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd om op de geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep in te spelen. Het opdrachtteam op groepsniveau dient op basis van zijn inzicht in de auditor van het groepsonderdeel te bepalen of het nodig is om bij de verdere controlewerkzaamheden te worden betrokken.

Consolidatieproces

32. Overeenkomstig paragraaf 17 verwerft het opdrachtteam op groepsniveau inzicht in de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel en in het consolidatieproces, met inbegrip van de instructies van het management op groepsniveau aan groepsonderdelen. In overeenstemming met paragraaf 25 toetst het opdrachtteam op groepsniveau, of de auditor van een groepsonderdeel op verzoek van het opdrachtteam op groepsniveau, de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel indien de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die met betrekking tot het consolidatieproces moeten worden uitgevoerd, zijn gebaseerd op de verwachting dat de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel effectief werken, of indien gegevensgerichte controlewerkzaamheden alleen geen voldoende en geschikte controle- informatie kunnen verschaffen op het niveau van beweringen.
33. Het opdrachtteam op groepsniveau dient verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot het consolidatieproces op te zetten en uit te voeren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep die uit het consolidatieproces voortkomen. Deze werkzaamheden dienen een evaluatie te omvatten of alle groepsonderdelen in de financiële overzichten van de groep zijn opgenomen.
34. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de geschiktheid, volledigheid en nauwkeurigheid van consolidatieaanpassingen en herrubriceringen te evalueren, en dient te evalueren of er frauderisicofactoren of indicaties voor een mogelijke tendentie bij het management bestaan. (Zie Par. A56)

35. Indien de financiële informatie van een groepsonderdeel niet is opgesteld in overeenstemming met dezelfde grondslagen voor financiële verslaggeving die op de financiële overzichten van de groep zijn toegepast, dient het opdrachtteam op groepsniveau te evalueren of de financiële informatie van dat groepsonderdeel op passende wijze is aangepast met het oog op het opstellen en presenteren van de financiële overzichten van de groep.
36. Het opdrachtteam op groepsniveau dient te bepalen of de financiële informatie die in de communicatie van de auditor van het groepsonderdeel is vermeld (zie paragraaf 41(c)) dezelfde is als de financiële informatie die in de financiële overzichten van de groep is opgenomen.
37. Indien de financiële overzichten van de groep de financiële overzichten omvatten van een groepsonderdeel waarvan de einddatum van de verslagperiode verschilt van die van de groep, dient het opdrachtteam op groepsniveau te evalueren of passende aanpassingen in de financiële overzichten van dat groepsonderdeel zijn aangebracht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

38. Wanneer het opdrachtteam op groepsniveau of de auditors van groepsonderdelen controles op de financiële informatie van groepsonderdelen uitvoeren, dienen het opdrachtteam op groepsniveau of de auditors van de groepsonderdelen werkzaamheden uit te voeren gericht op het vaststellen van gebeurtenissen bij deze groepsonderdelen die zich voordoen tussen de data van de financiële informatie van de groepsonderdelen en de datum van de controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep en die mogelijk aanpassingen van de financiële overzichten van de groep of de daarin op te nemen toelichtingen noodzakelijk maken.
39. Wanneer auditors van groepsonderdelen andere werkzaamheden uitvoeren dan controles van de financiële informatie van groepsonderdelen, dient het opdrachtteam op groepsniveau deze auditors te verzoeken het opdrachtteam op groepsniveau op de hoogte te stellen indien zij zich bewust worden van gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode die mogelijk een aanpassing van de financiële overzichten van de groep of de daarin op te nemen toelichtingen noodzakelijk maken.

Communicatie met de auditor van een groepsonderdeel

40. Het opdrachtteam op groepsniveau dient zijn vereisten tijdig aan de auditor van het groepsonderdeel mee te delen. Deze mededeling dient een uiteenzetting te bevatten van de uit te voeren werkzaamheden, het gebruik dat van die werkzaamheden zal worden gemaakt en de vorm en inhoud van de communicatie van de auditor van het groepsonderdeel met het opdrachtteam op groepsniveau. Deze mededeling dient ook het volgende te omvatten: (Zie Par. A57, A58, A60)
 - (a) Een verzoek dat de auditor van het groepsonderdeel, wetende in welke context het opdrachtteam op groepsniveau van zijn werkzaamheden gebruik zal maken, bevestigt dat hij met het opdrachtteam op groepsniveau zal samenwerken; (Zie Par. A59)
 - (b) De ethische voorschriften die relevant zijn voor de groepscontrole en, in het bijzonder, de onafhankelijkheidsvoorschriften;
 - (c) In het geval van een controle of beoordeling van de financiële informatie van een

- groepsonderdeel, het materialiteitsniveau voor het groepsonderdeel (en indien van toepassing het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of op te nemen toelichtingen) en de grenswaarde waarboven een afwijking niet als duidelijk triviaal voor de financiële overzichten van de groep kan worden beschouwd; geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, als gevolg van fraude of van fouten, die relevant zijn voor de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel;
- (d) Het opdrachtteam op groepsniveau dient de auditor van het groepsonderdeel te verzoeken om tijdig te communiceren over alle andere geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, als gevolg van fraude of fouten, in het groepsonderdeel, alsmede over het inspelen door de auditor van het groepsonderdeel op deze risico's;
- (e) Een door het management op groepsniveau opgestelde lijst van verbonden partijen en elke andere verbonden partij waarvan het opdrachtteam op groepsniveau kennis heeft. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de auditor van het groepsonderdeel te verzoeken om tijdig te communiceren over verbonden partijen die niet eerder door het management op groepsniveau of het opdrachtteam op groepsniveau waren geïdentificeerd. Het opdrachtteam op groepsniveau dient te bepalen of het dergelijke aanvullende verbonden partijen bekendmaakt aan andere auditors van groepsonderdelen.
41. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de auditor van het groepsonderdeel te verzoeken om aangelegenheden mee te delen die relevant zijn voor de conclusie van het opdrachtteam op groepsniveau met betrekking tot de groepscontrole. Een dergelijke mededeling dient te omvatten: (Zie Par. A60)
- (a) De vraag of de auditor van het groepsonderdeel zich heeft gehouden aan ethische voorschriften die voor de groepscontrole relevant zijn, met inbegrip van voorschriften inzake onafhankelijkheid en vakbekwaamheid.
- (b) De vraag of de auditor van het groepsonderdeel de vereisten van het opdrachtteam op groepsniveau heeft nageleefd;
- (c) De vermelding van de financiële informatie van het groepsonderdeel waarover de auditor van het groepsonderdeel verslag uitbrengt;
- (d) Informatie over gevallen van het niet naleven van wet- of regelgeving die aanleiding zouden kunnen geven tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep;
- (e) Een lijst van niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële informatie van het groepsonderdeel (de lijst hoeft geen afwijkingen te bevatten onder de grenswaarde voor duidelijk triviale afwijkingen die door het opdrachtteam op groepsniveau is meegedeeld (Zie Par. 40(c));
- (f) Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management;
- (g) Een beschrijving van alle geïdentificeerde significante tekortkomingen in de interne beheersing op het niveau van het groepsonderdeel;
- (h) Andere belangrijke aangelegenheden die de auditor van het groepsonderdeel heeft meegedeeld of verwacht mee te delen aan de met governance belaste personen van het groepsonderdeel, met inbegrip van fraude of vermoede fraude waarbij het management van het groepsonderdeel, werknemers die een belangrijke rol spelen bij de interne beheersing op het niveau van het groepsonderdeel of andere personen betrokken zijn indien de fraude heeft geleid tot een afwijking van

materieel belang in de financiële informatie van het groepsonderdeel;

- (i) Alle overige aangelegenheden die relevant kunnen zijn voor de groepscontrole of waarop de auditor van het groepsonderdeel de aandacht van het opdrachtteam op groepsniveau wil vestigen, met inbegrip van uitzonderingen die zijn vastgelegd in de schriftelijke bevestigingen die de auditor van het groepsonderdeel aan het management van het groepsonderdeel heeft gevraagd; en
- (j) Het totaal van de bevindingen, de conclusies of het oordeel van de auditor van het groepsonderdeel.

Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van verkregen controle-informatie

Het evalueren van de communicatie van de auditor van een groepsonderdeel en de adequaatheid van zijn werkzaamheden

- 42. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de communicatie van de auditor van het groepsonderdeel te evalueren. (Zie Par. 41) Het opdrachtteam op groepsniveau dient:
 - (a) Significante aangelegenheden die bij die evaluatie aan de orde komen, te bespreken met de auditor van het groepsonderdeel, het management van het groepsonderdeel of het management op groepsniveau, naargelang passend; en
 - (b) Te bepalen of het noodzakelijk is andere relevante delen van de controledocumentatie van de auditor van het groepsonderdeel te beoordelen. (Zie Par. A61)
- 43. Als het opdrachtteam op groepsniveau tot de conclusie komt dat de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel niet volstaan, dient dit team te bepalen welke aanvullende werkzaamheden moeten worden uitgevoerd en of deze door de auditor van het groepsonderdeel dan wel door het opdrachtteam op groepsniveau moeten worden uitgevoerd.

Het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie

- 44. Van de auditor wordt vereist dat hij voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt teneinde het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, hetgeen hem in staat stelt redelijke conclusies te trekken ter onderbouwing van zijn oordeel.¹⁰ Het opdrachtteam op groepsniveau dient te evalueren of uit de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd met betrekking tot het consolidatieproces en uit de door het opdrachtteam op groepsniveau en de auditors van de groepsonderdelen uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren. (Zie Par. A62)
- 45. De opdrachtpartner op groepsniveau dient te evalueren wat het effect op het controleoordeel op groepsniveau is van eventuele niet gecorrigeerde afwijkingen (geïdentificeerd door het opdrachtteam op groepsniveau of meegedeeld door auditors van groepsonderdelen) en eventuele gevallen waarin het niet mogelijk is gebleken voldoende en geschikte controle- informatie te verkrijgen. (Zie Par. A63)

Communicatie met het management op groepsniveau en de met governance belaste

¹⁰ ISA 200 paragraaf 17.

personen op groepsniveau

Communicatie met het management op groepsniveau

46. Het opdrachtteam op groepsniveau dient te bepalen welke geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing het meedeelt aan de met governance belaste personen en aan het management op groepsniveau overeenkomstig ISA 265¹¹. Hierbij dient het opdrachtteam op groepsniveau het volgende te overwegen:
- (a) Tekortkomingen in de interne beheersing geldend voor de groep als geheel die het opdrachtteam op groepsniveau heeft geïdentificeerd;
 - (b) Tekortkomingen die het opdrachtteam op groepsniveau heeft geïdentificeerd in de interne beheersingsmaatregelen bij groepsonderdelen; en
 - (c) Tekortkomingen in de interne beheersing die de auditors van groepsonderdelen onder de aandacht van het opdrachtteam op groepsniveau hebben gebracht.
47. Indien fraude door het opdrachtteam op groepsniveau is geïdentificeerd dan wel door een auditor van een groepsonderdeel onder de aandacht van het opdrachtteam op groepsniveau is gebracht (Zie Par. 41(h)), of indien informatie erop wijst dat er fraude kan bestaan, dient het opdrachtteam op groepsniveau dit tijdig mee te delen aan het passende verantwoordelijkheidsniveau van het management op groepsniveau teneinde de personen die in eerste instantie verantwoordelijk zijn voor het voorkomen en detecteren van fraude te informeren over aangelegenheden die in het kader van hun verantwoordelijkheden relevant zijn. (Zie Par. A64)
48. Van een auditor van een groepsonderdeel kan op grond van wet- of regelgeving of om een andere reden vereist worden een controleoordeel over de financiële overzichten van een groepsonderdeel tot uitdrukking te brengen. In dat geval dient het opdrachtteam op groepsniveau het management op groepsniveau te verzoeken om het management van het groepsonderdeel op de hoogte te stellen van elke aangelegenheid waarvan het opdrachtteam op groepsniveau zich bewust wordt en die mogelijk significant is voor de financiële overzichten van het groepsonderdeel maar waarvan het management van het groepsonderdeel mogelijk niet op de hoogte is. Indien het management op groepsniveau weigert deze aangelegenheid aan het management van het groepsonderdeel mee te delen, dient het opdrachtteam op groepsniveau deze aangelegenheid te bespreken met de met governance belaste personen op groepsniveau. Als deze aangelegenheid onopgelost blijft, dient het opdrachtteam op groepsniveau, behoudens juridische overwegingen en overwegingen inzake professionele geheimhouding, te overwegen of het de auditor van het groepsonderdeel al dan niet zal aanraden om de controleverklaring bij de financiële overzichten van het groepsonderdeel niet uit te brengen totdat de aangelegenheid is opgelost. (Zie Par. A65)

Communicatie met de met governance belaste personen op groepsniveau

49. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de volgende aangelegenheden aan de met governance belaste personen op groepsniveau mee te delen naast de aangelegenheden

¹¹ ISA 265, “Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management”.

die op grond van ISA 260 (Herzien)¹² en andere ISA's vereist zijn: (Zie Par. A66)

- (a) Een overzicht van het soort werkzaamheden dat met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen moet worden uitgevoerd;
- (b) Een overzicht van de aard van de geplande betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden die door de auditors van de groepsonderdelen moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van significante groepsonderdelen;
- (c) Gevallen waarin de evaluatie van de werkzaamheden van een auditor van een groepsonderdeel door het opdrachtteam op groepsniveau aanleiding gaf tot een punt van zorg over de kwaliteit van de werkzaamheden van die auditor;
- (d) Eventuele beperkingen tijdens de uitvoering van de groepscontrole, bijvoorbeeld in het geval de toegang tot informatie voor het opdrachtteam op groepsniveau beperkt zou zijn;
- (e) Fraude of vermoede fraude waarbij zijn betrokken het management op groepsniveau, het management van een groepsonderdeel, personeelsleden die een belangrijke rol spelen bij de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel of andere personen indien de fraude tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep heeft geleid.

Documentatie

50. Het opdrachtteam op groepsniveau dient het volgende in de controledocumentatie op te nemen¹³:
- (a) Een analyse van groepsonderdelen, waarbij is aangegeven welke van deze onderdelen significant zijn en welk soort werkzaamheden zijn uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen;
 - (b) De aard, timing en omvang van de betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden die door de auditors van groepsonderdelen op significante groepsonderdelen zijn uitgevoerd, met inbegrip van, indien van toepassing, de beoordeling door het opdrachtteam op groepsniveau van relevante delen van de controledocumentatie van de auditors van deze groepsonderdelen en de conclusies daarover;
 - (c) Schriftelijke communicatie tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de auditors van de groepsonderdelen over de door het opdrachtteam op groepsniveau geformuleerde vereisten.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Groepsonderdelen die op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen aan een controle onderworpen zijn : (Zie Par. 3)

- A1. Factoren die van invloed kunnen zijn op de beslissing van het opdrachtteam op groepsniveau om al dan niet gebruik te maken van een controle die op grond van wet-

¹² ISA 260 (Herzien), “Communicatie met de met governance belaste personen”.

¹³ ISA 230, “Controledocumentatie”, paragrafen 8-11, en paragraaf A6.

of regelgeving of om andere redenen is vereist teneinde controle-informatie voor de groepscontrole te verschaffen, zijn onder meer:

- Verschillen tussen het stelsel inzake financiële verslaggeving dat wordt toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten van het groepsonderdeel en het stelsel dat wordt toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten van de groep;
- Verschillen tussen de controle- en overige standaarden die door de auditor van het groepsonderdeel worden toegepast en die welke bij de controle van de financiële overzichten van de groep worden toegepast;
- De vraag of de controle van de financiële overzichten van het groepsonderdeel tijdig zal zijn afgerond om het tijdschema inzake de rapportering op groepsniveau te volgen.

Definities

Groepsonderdeel (Zie Par. 9(a))

- A2. De structuur van een groep is van invloed op de wijze waarop groepsonderdelen worden aangewezen. Het systeem van financiële verslaggeving van de groep kan bijvoorbeeld gebaseerd zijn op een organisatiestructuur waarin financiële informatie wordt opgesteld door een moedermaatschappij en een of meer dochtermaatschappijen, joint ventures of deelnemingen die volgens de equity- of kostprijsmethode worden verwerkt; door het hoofdkantoor en een of meer divisies of filialen; of door een combinatie van beide. Sommige groepen organiseren hun systeem van financiële verslaggeving echter naar functie, proces, product of dienst (of groep producten of diensten) of geografische locatie. In deze gevallen kan de entiteit of de zakelijke activiteit waarvoor het management op groepsniveau of het management van het groepsonderdeel de in de financiële overzichten van de groep opgenomen financiële informatie opstelt, een functie, proces, product of dienst (of groep producten of diensten) of geografische locatie zijn.
- A3. Binnen het systeem van financiële verslaggeving van de groep kunnen verschillende niveaus van groepsonderdelen bestaan, in welk geval het geschikter kan zijn groepsonderdelen op bepaalde samenvoegingsniveaus in plaats van individueel aan te wijzen.
- A4. Groepsonderdelen die op een bepaald niveau zijn samengevoegd, kunnen voor de doeleinden van de groepscontrole een groepsonderdeel vormen; het is echter ook mogelijk dat een dergelijk groepsonderdeel ook financiële overzichten van de groep opstelt waarin de financiële informatie van de daartoe behorende groepsonderdelen is opgenomen (dat wil zeggen een subgroep). Deze ISA kan daarom worden toegepast door verschillende opdrachtpartners op groepsniveau en opdrachtteams op groepsniveau voor verschillende subgroepen binnen een grotere groep.

Significant groepsonderdeel (Zie Par. 9(m))

- A5. Naarmate de individuele financiële significantie van een groepsonderdeel toeneemt, nemen gewoonlijk ook de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep toe. Het opdrachtteam op groepsniveau kan op een gekozen benchmark een percentage toepassen als hulpmiddel bij het aanwijzen van groepsonderdelen die individueel financieel significant zijn. Het vaststellen van een benchmark en het bepalen van een daarop toe te passen percentage houden in dat professionele oordeelsvorming wordt toegepast. Afhankelijk van de aard en omstandigheden van de groep kunnen de activa, verplichtingen, kasstromen, winst of omzet van de groep geschikte benchmarks zijn. Zo kan het opdrachtteam op groepsniveau bijvoorbeeld oordelen dat groepsonderdelen die 15% van de gekozen benchmark overschrijden significante groepsonderdelen zijn. In de gegeven omstandigheden kan een hoger of lager percentage echter als geschikt worden beschouwd.
- A6. Het opdrachtteam op groepsniveau kan een groepsonderdeel ook aanwijzen als een groepsonderdeel dat waarschijnlijk significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep inhoudt als gevolg van zijn specifieke aard of omstandigheden (dat wil zeggen risico's waaraan tijdens de controle speciale aandacht moet worden besteed¹⁴). Een groepsonderdeel zou bijvoorbeeld verantwoordelijk kunnen zijn voor valutahandel en daardoor de groep blootstellen aan een significant risico op een afwijking van materieel belang, ook al is dit groepsonderdeel niet anderszins individueel financieel significant voor de groep.

Auditor van een groepsonderdeel (Zie Par. 9(b))

- A7. Een lid van het opdrachtteam op groepsniveau kan op verzoek van het opdrachtteam op groepsniveau werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel uitvoeren ten behoeve van de groepscontrole. In dat geval is dat lid van het opdrachtteam ook een auditor van een groepsonderdeel.

Verantwoordelijkheid (Zie Par.11)

- A8. Hoewel auditors van groepsonderdelen werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen kunnen uitvoeren ten behoeve van de groepscontrole en als zodanig verantwoordelijk zijn voor hun algehele bevindingen, conclusies of oordelen, is de opdrachtpartner op groepsniveau of het kantoor van deze partner verantwoordelijk voor het controleoordeel op groepsniveau.
- A9. Indien het controleoordeel op groepsniveau wordt aangepast omdat het opdrachtteam op groepsniveau geen voldoende en geschikte controle-informatie kon verkrijgen met betrekking tot de financiële informatie van een of meer groepsonderdelen, beschrijft de in de controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep opgenomen

¹⁴ ISA 315 (Herzien), paragrafen 27-29.

paragraaf ter onderbouwing van de aanpassing de redenen voor deze onmogelijkheid zonder te verwijzen naar de auditor van het groepsonderdeel, tenzij die verwijzing noodzakelijk is voor een adequate uiteenzetting van de omstandigheden.¹⁵

Aanvaarding en continuering van de opdracht

Verwerven van inzicht tijdens de fase van aanvaarding en continuering (Zie Par. 12)

A10. In het geval van een nieuwe opdracht kan het opdrachtteam op groepsniveau inzicht verwerven in de groep, haar groepsonderdelen en hun omgevingen via:

- Informatie die door het management op groepsniveau wordt verschaft;
- Communicatie met het management op groepsniveau; en
- Indien van toepassing, communicatie met het vorige opdrachtteam op groepsniveau, het management van groepsonderdelen of auditors van groepsonderdelen.

A11. Het inzicht van het opdrachtteam op groepsniveau kan onder meer betrekking hebben op:

- De structuur van de groep, met inbegrip van zowel de juridische als organisatiestructuur (dat wil zeggen de wijze waarop het systeem van financiële verslaggeving van de groep is georganiseerd);
- Zakelijke activiteiten van groepsonderdelen die significant zijn voor de groep, met inbegrip van de sector en de regelgevende, economische en politieke omgevingen waarbinnen deze activiteiten plaatsvinden;
- Het gebruik van serviceorganisaties, met inbegrip van shared service centers;
- Een beschrijving van interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel;
- De complexiteit van het consolidatieproces;
- De vraag of auditors van groepsonderdelen die geen deel uitmaken van het kantoor of netwerk van de opdrachtpartner op groepsniveau werkzaamheden zullen uitvoeren met betrekking tot de financiële informatie van een of meer van de groepsonderdelen, alsmede de redenen voor het management op groepsniveau om meer dan één auditor aan te stellen;
- De vraag of het opdrachtteam op groepsniveau:
 - Onbeperkt toegang zal hebben tot de met governance belaste personen op groepsniveau, het management op groepsniveau, de met governance belaste personen van het groepsonderdeel, het management van het groepsonderdeel, de informatie van het groepsonderdeel en de auditors van de groepsonderdelen (met inbegrip van relevante controledocumentatie die het opdrachtteam op groepsniveau tracht te verkrijgen); en
 - In staat zal zijn noodzakelijke werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen uit te voeren.

A12. In geval van een doorlopende opdracht kan de mogelijkheid van het opdrachtteam op groepsniveau om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen worden

¹⁵ ISA 705 (Herzien) , paragraaf 20.

beïnvloed door significante wijzigingen, zoals:

- Wijzigingen in de groepsstructuur (bijvoorbeeld overnames, afstotingen, reorganisaties of veranderingen in de wijze waarop het systeem van financiële verslaggeving van de groep is georganiseerd);
- Wijzigingen in de zakelijke activiteiten van groepsonderdelen die significant zijn voor de groep;
- Wijzigingen in de samenstelling van de met governance belaste personen op groepsniveau, het management op groepsniveau of kernpersonen binnen het management van significante groepsonderdelen;
- Punten van zorg die het opdrachtteam op groepsniveau heeft over de integriteit en competentie van het management op groepsniveau of het management van een groepsonderdeel;
- Wijzigingen in interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel;
- Wijzigingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

De verwachting dat voldoende en geschikte controle-informatie zal worden verkregen (Zie Par. 13)

A13. Het is mogelijk dat een groep alleen bestaat uit groepsonderdelen die niet als significante groepsonderdelen worden beschouwd. In dat geval kan de opdrachtpartner op groepsniveau redelijkerwijs verwachten dat hij voldoende en geschikte controle-informatie zal verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren indien het opdrachtteam op groepsniveau in staat zal zijn:

- (a) De werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van een aantal van deze groepsonderdelen uit te voeren; en
- (b) Op een zodanige wijze te worden betrokken bij de werkzaamheden die door auditors van groepsonderdelen met betrekking tot de financiële informatie van andere groepsonderdelen worden uitgevoerd als nodig is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Toegang tot informatie (Zie Par. 13)

A14. De toegang van het opdrachtteam op groepsniveau tot informatie kan worden beperkt door omstandigheden waarover het management op groepsniveau geen invloed heeft, zoals wetten met betrekking tot geheimhouding en privacy van gegevens of een weigering door de auditor van een groepsonderdeel om toegang te verlenen tot relevante controledocumentatie die het opdrachtteam op groepsniveau tracht te verkrijgen. Deze toegang kan ook door het management op groepsniveau worden beperkt.

A15. Indien de toegang tot informatie wordt beperkt door omstandigheden, is het mogelijk dat het opdrachtteam op groepsniveau nog steeds in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen; dit is echter minder waarschijnlijk naarmate de significantie van het groepsonderdeel toeneemt. Het kan bijvoorbeeld voorkomen dat het opdrachtteam op groepsniveau geen toegang heeft tot de met governance belaste personen, het management of de auditor (met inbegrip van relevante

controledocumentatie die het opdrachtteam op groepsniveau tracht te verkrijgen) van een groepsonderdeel dat volgens de ‘equity’-methode wordt verwerkt. Als het groepsonderdeel geen significant groepsonderdeel is en het opdrachtteam op groepsniveau in het bezit is van een volledige set financiële overzichten van het groepsonderdeel, met inbegrip van de daarbij horende controleverklaring, alsmede toegang heeft tot informatie met betrekking tot dat groepsonderdeel die in het bezit is van het management op groepsniveau, kan het opdrachtteam op groepsniveau tot de conclusie komen dat deze informatie voldoende en geschikte controle-informatie vormt met betrekking tot dat groepsonderdeel. Is het groepsonderdeel echter een significant groepsonderdeel, dan zal het opdrachtteam op groepsniveau echter niet in staat zijn te voldoen aan de vereisten van deze ISA die relevant zijn in de situatie van een groepscontrole. Het opdrachtteam op groepsniveau zal bijvoorbeeld niet in staat zijn te voldoen aan het in de paragrafen 30-31 opgenomen vereiste om bij de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel te worden betrokken. Het opdrachtteam op groepsniveau zal daarom niet in staat zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot dat groepsonderdeel. Het effect van het feit dat het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, wordt in ISA 705 (Herzien) behandeld.

- A16. Het opdrachtteam op groepsniveau zal niet in staat zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen indien het management op groepsniveau de toegang van het opdrachtteam op groepsniveau of een auditor van een groepsonderdeel tot de informatie van een significant groepsonderdeel beperkt.
- A17. Hoewel het opdrachtteam op groepsniveau in staat kan zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen indien een dergelijke beperking betrekking heeft op een groepsonderdeel dat niet als een significant groepsonderdeel wordt beschouwd, is het mogelijk dat de reden voor de beperking invloed heeft op het controleoordeel op groepsniveau. De reden voor de beperking kan bijvoorbeeld van invloed zijn op de betrouwbaarheid van de antwoorden van het management op groepsniveau op het verzoeken om inlichtingen van het opdrachtteam op groepsniveau, alsmede op de betrouwbaarheid van de bevestigingen van het management op groepsniveau gericht aan het opdrachtteam op groepsniveau.
- A18. Het is mogelijk dat wet- of regelgeving de opdrachtpartner op groepsniveau verbiedt om een opdracht te weigeren of terug te geven. Zo wordt in sommige rechtsgebieden de auditor voor een bepaalde periode aangesteld en is het hem verboden de opdracht vóór het einde van die periode terug te geven. Tevens kan het in de publieke sector voorkomen dat de auditor niet beschikt over de optie om een opdracht te weigeren of terug te geven vanwege de aard van het mandaat of vanwege overwegingen van openbaar belang. In dergelijke omstandigheden is deze ISA nog steeds op de groepscontrole van toepassing en wordt het effect van het feit dat het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen in ISA 705 (Herzien) behandeld.
- A19. Bijlage 1 bevat een voorbeeld van een controleverklaring die een oordeel met beperking bevat dat is gebaseerd op het feit dat het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot een significant groepsonderdeel dat volgens de ‘equity’-methode wordt verwerkt, maar waarbij op grond van de oordeelsvorming van het opdrachtteam op groepsniveau het

effect van materieel belang is maar geen diepgaande invloed heeft.

Opdrachtvoorwaarden (Zie Par. 14)

A20. In de opdrachtvoorwaarden wordt het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving genoemd¹⁶. Aanvullende aangelegenheden kunnen in de voorwaarden van een controleopdracht op groepsniveau worden opgenomen, zoals het feit dat: (Zie Par. 14)

- De communicatie tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de auditors van de groepsonderdelen niet aan beperkingen onderhevig mag zijn, voor zover mogelijk overeenkomstig wet- of regelgeving;
- Belangrijke mededelingen tussen de auditors van de groepsonderdelen, de met governance belaste personen van het groepsonderdeel en het management van het groepsonderdeel, met inbegrip van mededelingen inzake significante tekortkomingen in de interne beheersing, eveneens aan het opdrachtteam op groepsniveau zouden moeten worden meegedeeld;
- Belangrijke mededelingen tussen de regelgevende of toezichthoudende instanties en de groepsonderdelen met betrekking tot aangelegenheden inzake financiële verslaggeving aan het opdrachtteam op groepsniveau moeten worden meegedeeld; en
- Voor zover het opdrachtteam op groepsniveau dit noodzakelijk acht, het toegestaan moet zijn om:
 - Toegang te krijgen tot informatie van groepsonderdelen, de met governance belaste personen van groepsonderdelen, het management van een groepsonderdeel en de auditors van groepsonderdelen (met inbegrip van relevante controledocumentatie die het opdrachtteam op groepsniveau tracht te verkrijgen); en
 - Werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen uit te voeren dan wel aan een auditor van een groepsonderdeel te verzoeken om deze uit te voeren.

A21. Beperkingen die worden opgelegd met betrekking tot:

- De toegang van het opdrachtteam op groepsniveau tot informatie van groepsonderdelen, de met governance belaste personen van groepsonderdelen, het management van een groepsonderdeel of de auditors van groepsonderdelen (met inbegrip van relevante controledocumentatie die het team tracht te verkrijgen); of
- De werkzaamheden die met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen moeten worden uitgevoerd,

nadat de opdrachtpartner op groepsniveau de controleopdracht op groepsniveau heeft aanvaard, vormen een onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat van invloed kan zijn op het controleoordeel op groepsniveau. In uitzonderlijke omstandigheden kan dit zelfs leiden tot het teruggeven van de opdracht indien dit overeenkomstig wet- of regelgeving mogelijk is.

¹⁶ ISA 210, paragraaf 8.

Algehele controleaanpak en controleprogramma (Zie Par.16)

A22. Het beoordelen door opdrachtpartner op groepniveau van de algehele controleaanpak en het controleprogramma voor de groep vormt een belangrijk deel van het nemen van verantwoordelijkheid door de opdrachtpartner op groepsniveau voor het aansturen van de controleopdracht op groepsniveau.

Inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen

Aangelegenheden waarover het opdrachtteam op groepsniveau inzicht verwerft (Zie Par. 17)

A23. ISA 315 (Herzien) verschaft leidraden met betrekking tot aangelegenheden die de auditor kan overwegen bij het verwerven van inzicht in de sector, de regelgeving en andere externe factoren die van invloed zijn op de entiteit, met inbegrip van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de aard van de entiteit, doelstellingen en strategieën en de daarmee verband houdende bedrijfsrisico's, alsmede het meten en het beoordelen van de financiële prestaties van de entiteit¹⁷. Bijlage 2 van deze ISA bevat leidraden met betrekking tot aangelegenheden die specifiek zijn voor een groep, met inbegrip van het consolidatieproces.

Instructies door het management op groepsniveau uitgevaardigd aan groepsonderdelen (Zie Par. 17)

A24. Teneinde uniformiteit en vergelijkbaarheid van financiële informatie te bereiken, vaardigt het management op groepsniveau gewoonlijk instructies uit aan de groepsonderdelen. Deze instructies specificeren de vereisten voor financiële informatie van de groepsonderdelen die in de financiële overzichten van de groep moet worden opgenomen en bevatten dikwijls handboeken met procedures voor de financiële verslaggeving alsmede een rapporteringspakket. Een rapporteringspakket bestaat gewoonlijk uit modellen voor het verschaffen van financiële informatie die in de financiële overzichten van de groep moet worden verwerkt. Rapporteringspakketten hebben echter in het algemeen niet de vorm van volledige financiële overzichten die in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn opgesteld en gepresenteerd.

A25. De instructies hebben gewoonlijk betrekking op:

- De grondslagen voor financiële verslaggeving die moeten worden toegepast;
- Wettelijke en andere vereisten inzake toelichtingen die op de financiële overzichten van de groep van toepassing zijn, met inbegrip van:
 - Het aanwijzen van en rapporteren over segmenten;
 - Relaties en transacties met verbonden partijen;
 - Intragroepstransacties en niet-gerealiseerde winsten;
 - Intragroepsrekeningsaldi; en
- Een tijdschema voor het rapporteren.

¹⁷ ISA 315 (Herzien), de paragrafen A25-A49.

A26. Het inzicht van het opdrachtteam op groepsniveau in de instructies kan het volgende omvatten:

- De duidelijkheid en uitvoerbaarheid van de instructies voor de afronding van het rapporteringspakket;
- De vraag of de instructies:
 - Op een adequate wijze de kenmerken van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving beschrijven;
 - Voorzien in toelichtingen die volstaan om de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, bijvoorbeeld een toelichting van relaties en transacties met verbonden partijen en gesegmenteerde informatie, na te leven;
 - Voorzien in het bepalen van consolidatieaanpassingen, bijvoorbeeld intragroepstransacties en niet-gerealiseerde winsten, alsmede intragroepsrekeningsaldi; en
 - Voorzien in de goedkeuring van de financiële informatie door het management van het groepsonderdeel.

Fraude (Zie Par. 17)

A27. Van de auditor wordt vereist dat hij de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude identificeert en inschat, en dat hij passende manieren van inspelen op de ingeschatte risico's opzet en implementeert.¹⁸ Informatie die wordt gebruikt om risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep die het gevolg is van fraude te identificeren, kan het volgende omvatten:

- De inschatting door het management op groepsniveau van de risico's dat de financiële overzichten van de groep een afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude;
- Het door het management op groepsniveau gevolgde proces voor het identificeren van en inspelen op de risico's van fraude in de groep, met inbegrip van alle specifieke frauderisico's die door het management op groepsniveau worden geïdentificeerd, dan wel rekeningsaldi, transactiestromen of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen waarvoor waarschijnlijk een frauderisico bestaat; de vraag of er bijzondere groepsonderdelen zijn waarvoor waarschijnlijk een frauderisico bestaat;
- Op welke wijze de met governance belaste personen op groepsniveau de door het management op groepsniveau gevolgde processen voor het identificeren van en inspelen op de risico's van fraude in de groep monitoren, alsmede de interne beheersingsmaatregelen die het management op groepsniveau heeft opgezet teneinde deze risico's te beperken;
- Antwoorden van de met governance belaste personen op groepsniveau, het management op groepsniveau, de gepaste personen binnen de interne auditfunctie (en, indien passend geacht, het management van de groepsonderdelen, de auditors van de groepsonderdelen en anderen) op de door het opdrachtteam op groepsniveau gestelde vraag of zij kennis hebben van bekende gevallen van

¹⁸ ISA 240, "De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten".

fraude, vermoede fraude of aantijgingen van fraude die op een groepsonderdeel of de groep van invloed zijn.

Bespreking tussen leden van het opdrachtteam op groepsniveau en auditors van de groepsonderdelen met betrekking tot de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, met inbegrip van risico's op fraude (Zie Par. 17)

A28. Van de kernleden van het opdrachtteam wordt vereist dat zij bespreken of een entiteit vatbaar is voor afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg zijn van fraude of van fouten, met specifieke nadruk op de risico's als gevolg van fraude. Bij een groepscontrole kunnen ook de auditors van groepsonderdelen bij deze besprekingen worden betrokken¹⁹. De beslissing van de opdrachtpartner op groepsniveau over de vraag wie bij deze besprekingen zal worden betrokken, hoe en wanneer de besprekingen zullen plaatshebben en wat hun omvang zal zijn, wordt beïnvloed door factoren zoals eerdere ervaringen met de groep.

A29. De besprekingen zijn een gelegenheid voor:

- Het delen van kennis van de groepsonderdelen en hun omgevingen, met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel;
- Het uitwisselen van informatie over de bedrijfsrisico's van de groepsonderdelen of de groep;
- Het uitwisselen van ideeën over hoe en waar de financiële overzichten van de groep mogelijk vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten, de wijze waarop het management op groepsniveau en het management van groepsonderdelen frauduleuze financiële verslaggeving kunnen plegen en kunnen verhullen, alsmede de wijze waarop activa van de groepsonderdelen oneigenlijk zouden kunnen worden toegeëigend;
- Het identificeren van door het management op groepsniveau of het management van een groepsonderdeel gevolgde praktijken die mogelijk door het management beïnvloed zijn of zijn opgezet om winsten te beheren en die kunnen leiden tot frauduleuze financiële verslaggeving, bijvoorbeeld praktijken inzake opbrengstverantwoording die niet in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- Het overwegen van bekende externe en interne factoren die op de groep van invloed zijn en die het management op groepsniveau, het management van een groepsonderdeel of anderen ertoe kunnen aanzetten of onder druk kunnen zetten om fraude te plegen, een gelegenheid tot het plegen van fraude scheppen of wijzen op een cultuur of omgeving die het management op groepsniveau, het management van een groepsonderdeel of anderen in staat stellen het plegen van fraude te rechtvaardigen;
- Het inschatten van het risico dat het management op groepsniveau of het management van een groepsonderdeel interne beheersingsmaatregelen doorbreekt;
- Het overwegen of uniforme grondslagen voor financiële verslaggeving worden gehanteerd voor het opstellen van de financiële informatie van de groepsonderdelen ten behoeve van de financiële overzichten van de groep en, indien dat niet het geval is, het overwegen op welke wijze verschillen in

¹⁹ ISA 240, paragraaf 15; ISA 315 (Herzien), paragraaf 10.

- grondslagen voor financiële verslaggeving worden geïdentificeerd en aangepast (indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dit vereist);
- Het bespreken van in groepsonderdelen geïdentificeerde fraude of van informatie die een aanwijzing vormt voor het bestaan van fraude bij een groepsonderdeel;
 - Het uitwisselen van informatie die een aanwijzing kan vormen voor het niet naleven van nationale wet- of regelgeving, bijvoorbeeld het betalen van steekpenningen en ongeoorloofde praktijken inzake de vaststelling van interne verrekenprijzen.

Risicofactoren (Zie Par. 18)

- A30. Bijlage 3 geeft voorbeelden van omstandigheden of gebeurtenissen die afzonderlijk of samen kunnen wijzen op risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, met inbegrip van risico's die het gevolg zijn van fraude.

Risico-inschatting (Zie Par. 18)

- A31. De inschatting op groepsniveau door het opdrachtteam op groepsniveau van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep wordt gebaseerd op informatie zoals:
- Informatie verkregen uit het inzicht in de groep, haar onderdelen en hun omgevingen, en in het consolidatieproces, met inbegrip van controle-informatie verkregen bij het evalueren van de opzet en implementatie van interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel en interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de consolidatie;
 - Informatie verkregen van de auditors van groepsonderdelen.

Inzicht betreffende de auditor van een groepsonderdeel (Zie Par. 19)

- A32. Het opdrachtteam op groepsniveau verwerft alleen inzicht betreffende de auditor van een groepsonderdeel wanneer het voornemens is de auditor van een groepsonderdeel te verzoeken werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel ten behoeve van de groepscontrole. Het is bijvoorbeeld niet noodzakelijk inzicht te verwerven betreffende de auditors van die groepsonderdelen waarvoor het opdrachtteam op groepsniveau voornemens is alleen cijferanalyses op groepsniveau uit te voeren.

Werkzaamheden van het opdrachtteam op groepsniveau om inzicht te verwerven betreffende de auditor van een groepsonderdeel en bronnen van controle-informatie (Zie Par. 19)

- A33. De aard, timing en omvang van de werkzaamheden van het opdrachtteam op groepsniveau om inzicht te verwerven betreffende de auditor van een groepsonderdeel worden beïnvloed door factoren zoals eerdere ervaring met of kennis betreffende de auditor van een groepsonderdeel, alsmede de mate waarin het opdrachtteam op groepsniveau en de auditor van het groepsonderdeel aan gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures zijn onderworpen, bijvoorbeeld:
- Of het opdrachtteam op groepsniveau en een auditor van een groepsonderdeel:

- Gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures voor de uitvoering van de werkzaamheden (bijvoorbeeld controlemethodologieën) delen;
- Gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing delen; of
- Gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures inzake monitoring delen;
- De consistentie of overeenkomst van:
 - Wet- en regelgeving of rechtssystemen;
 - Professioneel toezicht, tuchtrecht en externe kwaliteitsborging;
 - Opleiding en training;
 - Beroepsorganisaties en -normen; of
 - Taal en cultuur.

A34. Deze factoren staan in wisselwerking met elkaar en sluiten elkaar niet uit. Zo kan de omvang van de werkzaamheden van het opdrachtteam op groepsniveau voor het verwerven van inzicht betreffende de auditor van groepsonderdeel A, die op consequente wijze de gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing en monitoring en een gemeenschappelijke controlemethodologie toepast of die werkzaam is in hetzelfde rechtsgebied als de opdrachtpartner op groepsniveau, kleiner zijn dan de omvang van de werkzaamheden van het opdrachtteam op groepsniveau voor het verwerven van inzicht betreffende de auditor van groepsonderdeel B, die niet op consequente wijze de gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing en monitoring en een gemeenschappelijke controlemethodologie toepast of die werkzaam is in een ander rechtsgebied. Ook kan er een verschil zijn in de aard van de werkzaamheden die met betrekking tot de auditors van de groepsonderdelen A en B worden uitgevoerd.

A35. Het opdrachtteam op groepsniveau kan op verschillende manieren inzicht verwerven betreffende de auditor van een groepsonderdeel. In het eerste jaar waarin een auditor van een groepsonderdeel wordt betrokken kan het opdrachtteam op groepsniveau bijvoorbeeld:

- De resultaten evalueren van het monitoringsysteem voor kwaliteitsbeheersing als het opdrachtteam op groepsniveau en de auditor van het groepsonderdeel deel uitmaken van een kantoor of netwerk dat werkt onder en voldoet aan gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures voor monitoring;²⁰
- Een bezoek brengen aan de auditor van het groepsonderdeel om de in paragraaf 19 (a)-(c) genoemde aangelegenheden te bespreken;
- De auditor van het groepsonderdeel verzoeken de aangelegenheden waarnaar in paragraaf 19 (a)-(c) wordt verwezen schriftelijk te bevestigen. Bijlage 4 bevat een voorbeeld van schriftelijke bevestigingen door de auditor van een groepsonderdeel;
- De auditor van het groepsonderdeel verzoeken vragenlijsten in te vullen over de in paragraaf 19 (a)-(c) genoemde aangelegenheden;
- Een gesprek hebben over de auditor van het groepsonderdeel met collega's binnen het kantoor van de opdrachtpartner op groepsniveau of met een goed bekend staande derde die bekend is met de auditor van het groepsonderdeel; of
- Bevestigingen verkrijgen van de beroepsorganisatie(s) waarvan de auditor van het

²⁰ Zoals vereist door ISQC 1, “Kwaliteitsbeheersing voor kantoren die controle- en beoordelingsopdrachten betreffende financiële overzichten alsmede andere assurance- en aan assurance verwante opdrachten uitvoeren”, paragraaf 54, of nationale vereisten die op zijn minst net zo veeleisend zijn.

groepsonderdeel lid is, de instanties waarvan de auditor van het groepsonderdeel zijn vergunning heeft verkregen, of andere derden.

In de jaren daarna kan het inzicht betreffende de auditor van het groepsonderdeel worden gebaseerd op de eerder opgedane ervaringen van het opdrachtteam op groepsniveau met de auditor van het groepsonderdeel. Het opdrachtteam op groepsniveau kan de auditor van het groepsonderdeel verzoeken om te bevestigen of er ten opzichte van het voorgaande jaar iets is veranderd met betrekking tot de in paragraaf 19 (a)-(c) genoemde aangelegenheden.

- A36. Indien onafhankelijke toezichthoudende instanties zijn opgericht om toezicht te houden op het auditberoep en om de kwaliteit van controles te monitoren, kan kennis van het regelgevingskader het opdrachtteam op groepsniveau helpen bij het evalueren van de onafhankelijkheid en competentie van de auditor van het groepsonderdeel. Informatie over het regelgevingskader kan worden verkregen van de auditor van het groepsonderdeel of vanuit informatie die door de onafhankelijke toezichthoudende instanties wordt verstrekt.

Ethische voorschriften die relevant zijn bij de groepscontrole (Zie Par. 19(a))

- A37. Bij het uitvoeren van werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel ten behoeve van een groepscontrole is de auditor van het groepsonderdeel onderworpen aan ethische voorschriften die relevant zijn bij de groepscontrole. Deze voorschriften kunnen afwijken van of bestaan naast die welke op de auditor van het groepsonderdeel van toepassing zijn bij het uitvoeren van een wettelijke controle in het rechtsgebied van de auditor van het groepsonderdeel. Om die reden verwerft het opdrachtteam op groepsniveau inzicht in de vraag of de auditor van het groepsonderdeel de ethische voorschriften die relevant zijn bij de groepscontrole voldoende begrijpt en naleeft om zijn verantwoordelijkheden binnen de groepscontrole te vervullen.

De vakbekwaamheid van de auditor van een groepsonderdeel (Zie Par. 19(b))

- A38. Het verwerven van inzicht door het opdrachtteam op groepsniveau in de vakbekwaamheid van de auditor van het groepsonderdeel kan de vraag omvatten of de auditor van het groepsonderdeel:
- Controlestandaarden en andere standaarden die van toepassing zijn op de groepscontrole voldoende begrijpt om zijn verantwoordelijkheden binnen de groepscontrole te vervullen;
 - De bijzondere vaardigheden (bijvoorbeeld sectorspecifieke kennis) bezit die nodig zijn om de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het desbetreffende groepsonderdeel uit te voeren; en
 - Indien relevant, voldoende kennis heeft van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving om zijn verantwoordelijkheden binnen de groepscontrole te vervullen (instructies van het management op groepsniveau aan de groepsonderdelen beschrijven vaak de kenmerken van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving).

Het toepassen door het opdrachtteam op groepsniveau van het inzicht betreffende de auditor van een groepsonderdeel (Zie Par. 20)

- A39. Het opdrachtteam op groepsniveau kan het feit dat een auditor van een groepsonderdeel niet onafhankelijk is, niet ondervangen door betrokken te zijn bij de werkzaamheden van die auditor of door het uitvoeren van aanvullende risico-inschattingswerkzaamheden of verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel.
- A40. Het opdrachtteam op groepsniveau kan echter in staat zijn minder dan ernstige punten van zorg over de vaktechnische bekwaamheid van de auditor van een groepsonderdeel (bijvoorbeeld een gebrek aan sectorspecifieke kennis) of inzake het feit dat de auditor van een groepsonderdeel niet werkzaam is in een omgeving waarin actief toezicht op auditors wordt gehouden, te ondervangen, door betrokken te zijn bij de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel of door het uitvoeren van aanvullende risico-inschattingswerkzaamheden of verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel.
- A41. Wanneer wet- of regelgeving toegang tot relevante delen van de controledocumentatie van de auditor van een groepsonderdeel verbiedt, kan het opdrachtteam op groepsniveau de auditor van een groepsonderdeel verzoeken dit te ondervangen door een memorandum op te stellen dat de relevante informatie omvat.

Materialiteit (Zie Par. 21-23)

- A42. Van de auditor wordt vereist²¹:
- (a) Dat hij bij het vaststellen van de algehele controleaanpak bepaalt:
 - (i) De materialiteit voor de financiële overzichten als geheel; en
 - (ii) Indien in de specifieke omstandigheden van de entiteit bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of op te nemen toelichtingen bestaan waarvoor afwijkingen van lagere bedragen dan de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel redelijkerwijs kunnen worden verwacht van invloed te zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen, het (de) materialiteitsniveau(s) dat (die) op deze bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of op te nemen toelichtingen van toepassing moet(en) zijn; en
 - (b) Dat hij de uitvoeringsmaterialiteit bepaalt.

Binnen de context van een groepscontrole wordt de materialiteit voor zowel de financiële overzichten van de groep als geheel als de financiële informatie van de groepsonderdelen vastgesteld. De materialiteit voor de financiële overzichten van de groep als geheel wordt gebruikt bij het bepalen van de algehele controleaanpak voor de groep.

- A43. Om de waarschijnlijkheid dat het totaal van niet gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen in de financiële overzichten van de groep de materialiteit voor de financiële overzichten van de groep als geheel overschrijdt, tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen, wordt het materialiteitsniveau voor een groepsonderdeel lager ingesteld dan het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten van de groep als geheel. Voor verschillende groepsonderdelen kunnen verschillende

²¹ ISA 320, “*Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*”, paragrafen 10-11.

materialiteitsniveaus worden bepaald. De materialiteit van een groepsonderdeel hoeft geen rekenkundig deel te zijn van de materialiteit voor de financiële overzichten van de groep als geheel, en bijgevolg kan het totaal van de materialiteitsniveaus van de verschillende groepsonderdelen groter zijn dan het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten van de groep als geheel. Het materialiteitsniveau voor een groepsonderdeel wordt gebruikt bij het bepalen van de algehele controleaanpak voor een groepsonderdeel.

- A44. Het materialiteitsniveau voor groepsonderdelen wordt bepaald voor die groepsonderdelen waarvan de financiële informatie zal worden gecontroleerd of beoordeeld als onderdeel van de groepscontrole in overeenstemming met de paragrafen 26, 27(a) en 29. Het materialiteitsniveau van een groepsonderdeel wordt door de auditor van het groepsonderdeel gebruikt om te evalueren of niet gecorrigeerde gedetecteerde afwijkingen afzonderlijk of gezamenlijk van materieel belang zijn.
- A45. Naast het materialiteitsniveau voor een groepsonderdeel wordt ook een grenswaarde voor afwijkingen bepaald. Afwijkingen die in de financiële informatie van het groepsonderdeel worden geïdentificeerd en groter zijn dan de grenswaarde voor afwijkingen, worden aan het opdrachtteam op groepsniveau meegedeeld.
- A46. In het geval van een controle van de financiële informatie van een groepsonderdeel bepaalt de auditor van het groepsonderdeel (of het opdrachtteam op groepsniveau) de uitvoeringsmaterialiteit voor het groepsonderdeel. Dit is nodig om de waarschijnlijkheid dat het totaal van niet gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen in de financiële informatie van het groepsonderdeel het materialiteitsniveau voor het groepsonderdeel overschrijdt tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. In de praktijk kan het opdrachtteam op groepsniveau het materialiteitsniveau voor een groepsonderdeel op dit lagere niveau instellen. In dat geval gebruikt de auditor van het groepsonderdeel het materialiteitsniveau voor het groepsonderdeel bij het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van het groepsonderdeel en bij het opzetten van verdere controlewerkzaamheden om in te spelen op ingeschatte risico's en om te evalueren of gedetecteerde afwijkingen afzonderlijk of gezamenlijk van materieel belang zijn.

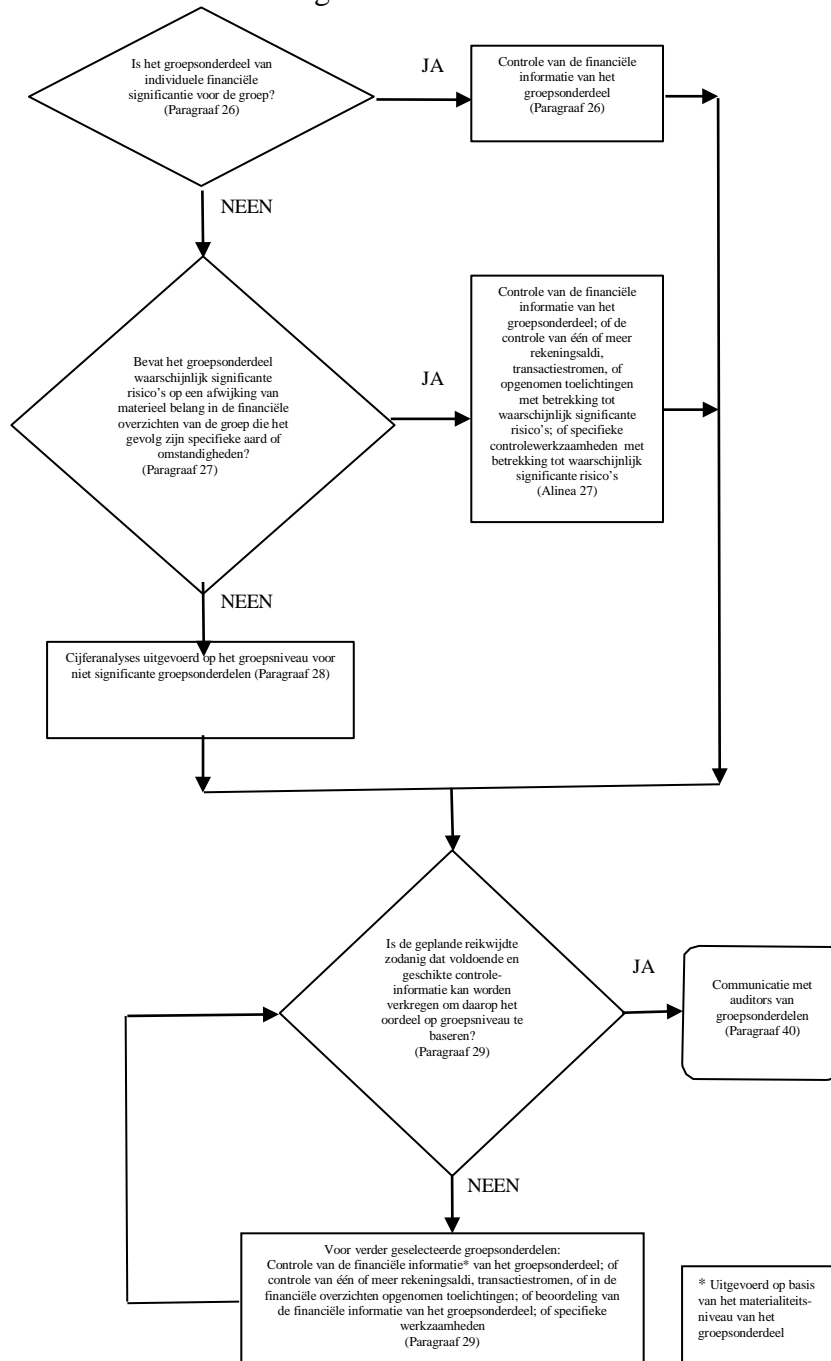
Inspelen op ingeschatte risico's

Het bepalen van het soort werkzaamheden dat met betrekking tot de financiële informatie van groepsonderdelen moet worden uitgevoerd (Zie Par. 26-27)

- A47. Het bepalen door het opdrachtteam op groepsniveau van het soort werkzaamheden dat met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel moet worden uitgevoerd en de betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel worden beïnvloed door:
- (a) De significantie van het groepsonderdeel;
 - (b) De in de financiële overzichten van de groep geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang;
 - (c) De evaluatie door het opdrachtteam op groepsniveau van de opzet van interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel, alsmede de

- vaststelling of deze zijn geïmplementeerd; en
 (d) Het inzicht van het opdrachtteam op groepsniveau betreffende de auditor van het groepsonderdeel.

Het hierna volgende schema geeft weer op welke wijze de significantie van het groepsonderdeel van invloed is op het bepalen door het opdrachtteam op groepsniveau van het soort werkzaamheden dat met betrekking tot de financiële informatie van dit groepsonderdeel moet worden uitgevoerd.



Significante groepsonderdelen (Zie Par. 27(b)-(c))

- A48. Het opdrachtteam op groepsniveau kan een groepsonderdeel als significant aanwijzen omdat dat groepsonderdeel vanwege zijn specifieke aard of omstandigheden waarschijnlijk significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep inhoudt. In dat geval kan het opdrachtteam op groepsniveau in staat zijn de door de waarschijnlijke significante risico's beïnvloede rekeningsaldi, transactiestromen of toelichtingen aan te wijzen. Als dat het geval is, kan het opdrachtteam op groepsniveau besluiten een controle uit te voeren, of de auditor van een groepsonderdeel te verzoeken een controle uit te voeren, op alleen die rekeningsaldi, transactiestromen of toelichtingen. In de in paragraaf A6 beschreven situatie kunnen de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel bijvoorbeeld worden beperkt tot een controle van de rekeningsaldi, transactiestromen of toelichtingen die worden beïnvloed door de valutahandel van dat groepsonderdeel. Indien het opdrachtteam op groepsniveau aan de auditor van een groepsonderdeel een verzoek richt om een controle uit te voeren op een of meer specifieke rekeningsaldi, transactiestromen of toelichtingen, houdt de communicatie van het opdrachtteam op groepsniveau (Zie Par. 40) rekening met het feit dat veel elementen in de financiële overzichten verband houden met elkaar.
- A49. Het opdrachtteam op groepsniveau kan controlewerkzaamheden opzetten die inspelen op een waarschijnlijk significant risico op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. Zo kan het opdrachtteam op groepsniveau in geval van een waarschijnlijk significant risico op incurante voorraden gespecificeerde controlewerkzaamheden uitvoeren, of de auditor van een groepsonderdeel verzoeken deze uit te voeren, met betrekking tot de waardering van voorraden bij een groepsonderdeel dat beschikt over een grote hoeveelheid potentieel incurante voorraden, maar dat niet anderszins significant is.

Groepsonderdelen die geen significante groepsonderdelen zijn (Zie Par. 28-29)

- A50. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kan de financiële informatie van de groepsonderdelen op verschillende niveaus worden samengevoegd ten behoeve van de cijferanalyses. De resultaten van de cijferanalyses staven de conclusies van het opdrachtteam op groepsniveau dat er geen significante risico's op een afwijking van materieel belang bestaan in de samengevoegde financiële informatie van groepsonderdelen die geen significante groepsonderdelen zijn.
- A51. De beslissing van het opdrachtteam op groepsniveau omtrent het aantal groepsonderdelen dat in overeenstemming met paragraaf 29 moet worden geselecteerd, de te selecteren groepsonderdelen en het soort werkzaamheden dat met betrekking tot de financiële informatie van de geselecteerde individuele groepsonderdelen moet worden uitgevoerd, kan onder meer worden beïnvloed door:
- De omvang van controle-informatie die naar verwachting zal worden verkregen met betrekking tot de financiële informatie van de significante groepsonderdelen;
 - De vraag of het groepsonderdeel recent is opgericht of overgenomen;
 - de vraag of in het groepsonderdeel significante wijzigingen hebben plaatsgevonden;
 - De vraag of de interne auditfunctie werkzaamheden heeft uitgevoerd bij het

- groepsonderdeel en de eventuele invloed van die werkzaamheden op de groepscontrole;
- De vraag of de groepsonderdelen gemeenschappelijke systemen en processen toepassen;
 - De mate waarin interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel effectief werken;
 - Abnormale fluctuaties die zijn geïdentificeerd door middel van op groepsniveau uitgevoerde cijferanalyses;
 - De individuele financiële significantie van, of het risico gevormd door, het groepsonderdeel in vergelijking met andere groepsonderdelen binnen deze categorie;
 - De vraag of het groepsonderdeel onderworpen is aan controles die op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen zijn vereist.

Het inbouwen van een element van onvoorspelbaarheid bij het selecteren van groepsonderdelen binnen deze categorie kan de waarschijnlijkheid vergroten dat een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van de groepsonderdelen wordt geïdentificeerd. De selectie van groepsonderdelen wordt vaak cyclisch afgewisseld.

- A52. Een beoordeling van de financiële informatie van een groepsonderdeel kan worden uitgevoerd overeenkomstig de International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400²² of ISRE 2410²³, naargelang nodig aan de omstandigheden aangepast. Het opdrachtteam op groepsniveau kan naast deze werkzaamheden ook aanvullende werkzaamheden specificeren.
- A53. Zoals in paragraaf A13 uiteengezet, is het mogelijk dat een groep alleen bestaat uit groepsonderdelen die geen significante groepsonderdelen zijn. In die omstandigheden kan het opdrachtteam op groepsniveau voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren door het soort werkzaamheden vast te stellen die met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen moeten worden uitgevoerd in overeenstemming met paragraaf 29. Het is niet waarschijnlijk dat het opdrachtteam op groepsniveau voldoende en geschikte controle-informatie zal verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren indien het opdrachtteam op groepsniveau of de auditor van een groepsonderdeel slechts interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel toetst en cijferanalyses met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen uitvoert.

Betrokkenheid bij de door auditors van groepsonderdelen uitgevoerde werkzaamheden (Zie Par. 30-31)

- A54. De betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel kan worden beïnvloed door factoren als:
- (a) De significantie van het groepsonderdeel;
 - (b) De geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang

²² ISRE 2400, "Opdrachten tot het uitvoeren van een beoordeling van financiële overzichten".

²³ ISRE 2410, "Beoordeling van tussentijdse financiële informatie uitgevoerd door de onafhankelijke auditor van de entiteit".

- in de financiële overzichten van de groep; en
- (c) Het inzicht van het opdrachtteam op groepsniveau betreffende de auditor van het groepsonderdeel.

In het geval van een significant groepsonderdeel of geïdentificeerde significante risico's voert het opdrachtteam op groepsniveau de in de paragrafen 30-31 beschreven werkzaamheden uit. In het geval van een groepsonderdeel dat geen significant groepsonderdeel is, zullen de aard, timing en omvang van de betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel variëren naar gelang van het inzicht van het opdrachtteam betreffende de auditor van dat groepsonderdeel. Het feit dat het groepsonderdeel geen significant groepsonderdeel is, komt dan op de tweede plaats. Ook als een groepsonderdeel niet als een significant groepsonderdeel wordt beschouwd, kan het opdrachtteam op groepsniveau bijvoorbeeld toch besluiten om bij de risico-inschatting door de auditor van het groepsonderdeel te worden betrokken, omdat het opdrachtteam op groepsniveau minder dan ernstige punten van zorg heeft over de vakbekwaamheid van de auditor van het groepsonderdeel (bijvoorbeeld een gebrek aan sectorspecifieke kennis) of omdat de auditor van het groepsonderdeel niet werkzaam is in een omgeving waarin op actieve wijze toezicht op auditors wordt gehouden.

- A55. Andere vormen van betrokkenheid bij de werkzaamheden van een auditor van een groepsonderdeel dan die welke in de paragrafen 30-31 en 42 zijn beschreven, kunnen op basis van de inzichten van het opdrachtteam op groepsniveau betreffende de auditor van het groepsonderdeel een of meer van de volgende aspecten omvatten:
- (a) Het vergaderen met het management van het groepsonderdeel of met de auditors van het groepsonderdeel om inzicht te verwerven in het groepsonderdeel en zijn omgeving;
 - (b) Het beoordelen van de algehele controleaanpak en het controleprogramma van de auditors van de groepsonderdelen;
 - (c) Het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden teneinde de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van het groepsonderdeel te identificeren en in te schatten. Deze kunnen samen met de auditors van het groepsonderdeel of door het opdrachtteam op groepsniveau worden uitgevoerd;
 - (d) Het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden. Deze kunnen samen met de auditors van de groepsonderdelen of door het opdrachtteam op groepsniveau worden opgezet en uitgevoerd;
 - (e) Het deelnemen aan de slotbespreking en andere belangrijke vergaderingen tussen de auditors van het groepsonderdeel en het management van het groepsonderdeel;
 - (f) Het beoordelen van andere relevante delen van de controledocumentatie van de auditors van het groepsonderdeel.

Consolidatieproces

Consolidatieaanpassingen en -herrubriceringen (Zie Par. 34)

- A56. Het consolidatieproces kan vereisen dat aan bedragen die in de financiële overzichten van de groep zijn gerapporteerd, aanpassingen worden aangebracht die niet lopen via

de gebruikelijke transactieverwerkingssystemen en die mogelijk niet onderworpen zijn aan dezelfde interne beheersingsmaatregelen waaraan andere financiële informatie onderworpen is. De evaluatie door het opdrachtteam op groepsniveau van de geschiktheid, volledigheid en nauwkeurigheid van de aanpassingen kan omvatten:

- Het evalueren of significante aanpassingen op passende wijze de onderliggende gebeurtenissen en transacties weerspiegelen;
- Het vaststellen of significante aanpassingen correct zijn berekend, verwerkt en geautoriseerd door het management op groepsniveau en, indien van toepassing, door het management van het groepsonderdeel;
- Het vaststellen of significante aanpassingen naar behoren zijn onderbouwd en voldoende zijn gedocumenteerd; en
- Het controleren van de aansluiting en eliminatie van intragroepstransacties, niet-gerealiseerde winsten en intragroeprekeningsaldi.

Communicatie met de auditor van een groepsonderdeel (Zie Par. 40-41)

- A57. Indien er geen effectieve wederzijdse communicatie bestaat tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de auditors van de groepsonderdelen, bestaat het risico dat het opdrachtteam op groepsniveau geen voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren. Duidelijke en tijdige mededeling van de vereisten van het opdrachtteam op groepsniveau vormt de basis voor een effectieve wederzijdse communicatie tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de auditor van een groepsonderdeel.
- A58. De vereisten van het opdrachtteam op groepsniveau worden vaak meegedeeld in een instructiebrief. Bijlage 5 bevat leidraden met betrekking tot vereiste en aanvullende aangelegenheden die in een dergelijke instructiebrief kunnen worden opgenomen. De communicatie van de auditor van een groepsonderdeel met het opdrachtteam op groepsniveau verloopt vaak in de vorm van een memorandum of rapport van uitgevoerde werkzaamheden. De communicatie tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de auditor van een groepsonderdeel verloopt echter niet altijd schriftelijk. Het opdrachtteam op groepsniveau kan bijvoorbeeld een bezoek brengen aan de auditor van een groepsonderdeel om geïdentificeerde significante risico's te bespreken of relevante delen van de controledocumentatie van de auditor van een groepsonderdeel te beoordelen. Niettemin zijn de documentatievereisten van deze en andere ISA's van toepassing.
- A59. In het kader van de samenwerking met het opdrachtteam op groepsniveau zou de auditor van een groepsonderdeel het opdrachtteam op groepsniveau bijvoorbeeld toegang kunnen verlenen tot relevante controledocumentatie indien dit niet op grond van wet- of regelgeving verboden is.
- A60. Als een lid van het opdrachtteam op groepsniveau ook een auditor van een groepsonderdeel is, kan de doelstelling voor het opdrachtteam op groepsniveau om duidelijk te communiceren met de auditor van een groepsonderdeel vaak worden bereikt op andere wijzen dan specifieke schriftelijke communicatie. Bijvoorbeeld:
- De toegang door de auditor van een groepsonderdeel tot de algehele controleaanpak en het controleprogramma kan volstaan om de in paragraaf 40

- uiteengezette vereisten van het opdrachtteam op groepsniveau mee te delen; en
- Een door het opdrachtteam op groepsniveau uitgevoerde beoordeling van de controledocumentatie van de auditor van een groepsonderdeel kan volstaan om aangelegenheden die relevant zijn voor de in paragraaf 41 uiteengezette conclusie door het opdrachtteam op groepsniveau mee te delen.

Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van verkregen controle-informatie

Het beoordelen van de controledocumentatie van de auditor van een groepsonderdeel (Zie Par. 42(b))

A61. Welke delen van de controledocumentatie van de auditor van een groepsonderdeel relevant zullen zijn voor de groepscontrole kan variëren naar gelang van de omstandigheden. Vaak ligt de nadruk op controledocumentatie die relevant is voor de significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. De omvang van de beoordeling kan worden beïnvloed door het feit dat de controledocumentatie van de auditor van een groepsonderdeel onderworpen is geweest aan beoordelingswerkzaamheden van zijn kantoor.

Voldoende en geschikte controle-informatie (Zie Par. 44-45)

A62. Indien het opdrachtteam op groepsniveau tot de conclusie komt dat geen voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren, kan het opdrachtteam op groepsniveau de auditor van het groepsonderdeel verzoeken om aanvullende werkzaamheden uit te voeren. Als dat ondoenlijk is, kan het opdrachtteam op groepsniveau zijn eigen werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel uitvoeren.

A63. De evaluatie door de opdrachtpartner op groepsniveau van het totaaleffect van eventuele afwijkingen (geïdentificeerd door het opdrachtteam op groepsniveau of meegedeeld door auditors van groepsonderdelen) stelt de opdrachtpartner op groepsniveau in staat te bepalen of de financiële overzichten van de groep als geheel een afwijking van materieel belang bevatten.

Communicatie met het management op groepsniveau en de met governance belaste personen op groepsniveau

Communicatie met het management op groepsniveau (Zie Par. 46-48)

A64. ISA 240²⁴ bevat vereisten en leidraden met betrekking tot de mededeling van fraude aan het management en, indien het management mogelijk bij de fraude is betrokken, aan de met governance belaste personen.

A65. Het kan voorkomen dat het management op groepsniveau van materieel belang zijnde gevoelige informatie geheim moet houden. Aangelegenheden die significant kunnen zijn voor de financiële overzichten van het groepsonderdeel en waarvan het management van het groepsonderdeel mogelijk niet op de hoogte is, zijn bijvoorbeeld:

- Een mogelijke rechtszaak;

²⁴ ISA 240, paragrafen 40-42.

- Plannen voor het afstoten van belangrijke bedrijfsactiva;
- Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode;
- Significante juridische overeenkomsten.

Communicatie met de met governance belaste personen op groepsniveau (Zie Par. 49)

A66. De aangelegenheden die het opdrachtteam op groepsniveau aan de met governance belaste personen op groepsniveau meedeelt, zijn onder meer die aangelegenheden die door auditors van groepsonderdelen onder de aandacht van het opdrachtteam op groepsniveau zijn gebracht en waarvan het opdrachtteam op groepsniveau van oordeel is dat deze significant zijn voor de verantwoordelijkheid van de met governance belaste personen op groepsniveau. Communicatie met de met governance belaste personen op groepsniveau vindt plaats op verschillende momenten tijdens de groepscontrole. De aangelegenheden waarnaar in paragraaf 49(a)-(b) wordt verwezen kunnen bijvoorbeeld worden megedeeld nadat het opdrachtteam op groepsniveau de werkzaamheden heeft bepaald die met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen moeten worden uitgevoerd. Anderzijds kan de aangelegenheid waarnaar in paragraaf 49(c) wordt verwezen aan het einde van de controle worden megedeeld, en kunnen de aangelegenheden waarnaar in paragraaf 49(d)-(e) wordt verwezen worden megedeeld wanneer ze zich voordoen.

Voorbeeld van een controleverklaring waarbij het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren

Nota: Doorheen deze voorbeelden van controleverklaringen werd de oordeelssectie vooraan gepositioneerd in overeenstemming met ISA 700 (Herzien), en de sectie “Basis voor ons oordeel” werd gepositioneerd vlak na de oordeelssectie. Verder worden de eerste en laatste zinnen van de sectie betreffende de verantwoordelijkheden van de auditor nu opgenomen als deel van de nieuwe sectie “Basis voor ons oordeel”.

Voor de doelstellingen van dit voorbeeld van controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen:

- Controle van een volledige set van geconsolideerde financiële overzichten van een entiteit, anders dan een beursgenoteerde entiteit, waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeld-stelsel. De controle is een groepscontrole (i.e., ISA 600 is van toepassing).
- De geconsolideerde financiële overzichten zijn opgesteld door het management van de entiteit in overeenstemming met IFRS (een stelsel voor algemene doeleinden).
- De voorwaarden van de controleopdracht stemmen overeen met de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de geconsolideerde financiële overzichten zoals opgenomen in ISA 210.
- In dit voorbeeld is het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot een significant groepsonderdeel dat administratief wordt verwerkt volgens de ‘equity’-methode (tegen \$ 15 miljoen opgenomen in de balans, die een totaal aan activa weergeeft van \$ 60 miljoen) omdat het opdrachtteam op groepsniveau geen toegang had tot de administratieve vastleggingen, het management of de auditor van het groepsonderdeel.
- Het opdrachtteam op groepsniveau heeft de gecontroleerde financiële overzichten van het groepsonderdeel per 31 december 20X1 gelezen, met inbegrip van de daarbij horende controleverklaring, en heeft de daarmee verband houdende financiële informatie overwogen die in het bezit is van het management op groepsniveau en die betrekking heeft op het groepsonderdeel.
- Op grond van de oordeelsvorming van de opdrachtpartner op groepsniveau is het effect van deze onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen van materieel belang maar heeft het geen diepgaande invloed.²⁵
- De *International Ethics Standards Board for Accountants' Code of Ethics for Professional Accountants* omvat alle relevante ethische vereisten die op de controle van toepassing zijn.

²⁵ Indien naar het oordeel van de opdrachtpartner op groepsniveau het effect op de financiële overzichten van de groep van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controleinformatie te verkrijgen zowel van materieel belang als van diepgaande invloed is, dan zou de opdrachtpartner op groepsniveau een oordeelonthouding formuleren overeenkomstig ISA 705 (Herzien).

- Op basis van de verkregen controle-informatie heeft de auditor geconcludeerd dat er geen van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen rijzen over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven overeenkomstig ISA 570 (Herzien)²⁶.
- De auditor is er niet toe gehouden om, of heeft anderszins niet beslist om, kernpunten van de controle te communiceren overeenkomstig ISA 701²⁷.
- De auditor heeft alle andere informatie verkregen voor de datum van de controleverklaring en de aangelegenheid die aan de basis lag van het oordeel met beperking over de financiële overzichten heeft tevens een impact op de andere informatie.
- De met het toezicht over de financiële overzichten belaste personen zijn verschillend van de met het opstellen van de financiële overzichten belaste personen;
- Naast de controle van de financiële overzichten heeft de auditor overige rapporteringsverplichtingen op grond van lokale wetgeving.

²⁶ ISA 570 (Herzien), “Continuïteit”.

²⁷ ISA 701, “Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor”.

CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR

Aan de aandeelhouders van Vennootschap ABC [of andere passende geaddresseerde]

Verklaring over de controle van de geconsolideerde financiële overzichten²⁸

Oordeel met beperking

Wij hebben de bijhorende geconsolideerde financiële overzichten van vennootschap ABC en haar dochtermaatschappijen (de Groep) gecontroleerd, die bestaan uit het geconsolideerd overzicht van de financiële positie op 31 december 20X1, het geconsolideerde overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten, het geconsolideerde mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het kasstroomoverzicht voor het boekjaar afgesloten op die datum, evenals de toelichting, bestaande uit een overzicht van de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen.

Naar ons oordeel, uitgezonderd de mogelijke effecten van de aangelegenheid beschreven in de Sectie “Basis voor ons oordeel met beperking” van onze verklaring, vormen de bijhorende geconsolideerde financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave (dan wel geven zij een getrouw beeld) van de geconsolideerde financiële positie van de Groep (Vennootschap ABC en haar dochtermaatschappijen) per 31 december 20X1, en van haar geconsolideerde financiële prestaties en kasstromen voor het op die datum afgesloten boekjaar, in overeenstemming met *International Financial Reporting Standards (IFRS)*.

Basis voor ons oordeel met beperking

De deelneming van de vennootschap ABC in de vennootschap XYZ, een buitenlandse geassocieerde deelneming die tijdens het boekjaar werd overgenomen en volgens de equity-methode wordt verwerkt, is in de geconsolideerde balans per 31 december 20X1 opgenomen tegen \$ 15 miljoen, en het aandeel van ABC in het nettoresultaat van XYZ van \$ 1 miljoen is opgenomen in de geconsolideerde winst-en-verliesrekening van het op die datum afgesloten boekjaar. Wij waren niet in staat voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de boekwaarde van de deelneming van ABC in XYZ per 31 december 20X1 en het aandeel van ABC in het nettoresultaat van XYZ over het boekjaar, omdat ons de toegang werd geweigerd tot de financiële informatie, het management en de auditors van XYZ. Als gevolg daarvan konden wij niet bepalen of aanpassingen van deze bedragen nodig waren.

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (*International Standards on Auditing, ISAs*). Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie 'Verantwoordelijkheden voor de controle van de financiële overzichten' van onze verklaring. Wij zijn onafhankelijk van de Vennootschap in overeenstemming met de *International Ethics Standards Board for Accountants' Code of Ethics for Professional Accountants* (IESBA Code), en we hebben onze overige ethische

²⁸ De subtitel “Verklaring over de controle van de financiële overzichten” is niet noodzakelijk wanneer de tweede subtitel “Verklaring betreffende overige door de wet- of regelgeving gestelde eisen” niet van toepassing is.

verantwoordelijkheden nageleefd in overeenstemming met IESBA Code. Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met beperking.

Andere informatie [of andere gepaste titel, zoals “Informatie andere dan de financiële overzichten en de controleverklaring over deze overzichten”]

[Verslaggeving overeenkomstig ISA 720 (Herzien)²⁹ – zie voorbeeld 6 in bijlage 2 van ISA 720 (Herzien). De laatste paragraaf van de sectie “Andere informatie” in voorbeeld 6 zal aangepast worden om het specifiek punt te beschrijven dat aan de basis ligt van het oordeel met beperking en dat tevens een impact heeft op de andere informatie.]

Verantwoordelijkheden van het management en de met governance van de financiële overzichten belaste personen³⁰

[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (Herzien)³¹ – zie Voorbeeld 2 in ISA 700 (Herzien). De twee laatste paragrafen worden niet opgenomen aangezien deze enkel van toepassing zijn op de controle van genoteerde entiteiten.]

Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten

[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (Herzien) – zie Voorbeeld 2 in ISA 700 (Herzien).]

Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten

[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (Herzien) – zie Voorbeeld 2 in ISA 700 (Herzien).]

[Handtekening van het auditkantoor, de auditor, of beide, zoals van toepassing in het desbetreffende rechtsgebied]

[Adres van de Auditor]

[Datum]

Indien naar het oordeel van de opdrachtpartner op groepsniveau het effect op de financiële overzichten van de groep van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controleinformatie te verkrijgen zowel van materieel belang als van diepgaande invloed is, dan zou de opdrachtpartner op groepsniveau een oordeelonthouding formuleren overeenkomstig ISA 705 (Herzien).

²⁹ ISA 720 (Herzien), “De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie”.

³⁰ In deze voorbeelden van controleverklaringen kunnen de termen ‘management’ en ‘de met governance belaste personen’ worden vervangen door andere bewoordingen die passend zijn in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.

³¹ ISA 700 (Herzien), “Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten”.

Voorbeelden van aangelegenheden waarin het opdrachtteam op groepsniveau inzicht verkrijgt

De genoemde voorbeelden hebben betrekking op een breed scala aan aangelegenheden. Niet alle aangelegenheden zijn evenwel relevant voor iedere controleopdracht op groepsniveau, en de lijst met voorbeelden is niet noodzakelijkerwijs volledig.

Interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel

1. Interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel kunnen bestaan uit een combinatie van:
 - Regelmatige vergaderingen tussen het management op groepsniveau en het management van de groepsonderdelen om de zakelijke ontwikkelingen te bespreken en de prestaties te beoordelen;
 - Het monitoren van de activiteiten van de groepsonderdelen en hun financiële resultaten, met inbegrip van de routinematige rapporteringen, dat het management op groepsniveau in staat stelt de prestaties van de groepsonderdelen te vergelijken met de budgetten, alsmede om de juiste acties te nemen;
 - Het proces van risico-inschatting door het management op groepsniveau, dat wil zeggen het proces voor het identificeren, analyseren en beheersen van bedrijfsrisico's, met inbegrip van het frauderisico, die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep;
 - Het monitoren, beheersen, aansluiten en elimineren van intragroepstransacties, niet-gerealiseerde winsten en intragroeprekeningsaldi op groepsniveau;
 - Een procedure voor het monitoren van de tijdigheid en het beoordelen van de nauwkeurigheid en volledigheid van financiële informatie die van groepsonderdelen is ontvangen;
 - Een centraal IT-systeem dat door dezelfde general IT controls voor de gehele groep of een deel van de groep wordt beheerst;
 - Interne beheersingsactiviteiten binnen een IT-systeem dat door alle of een deel van de groepsonderdelen wordt gehanteerd;
 - Het monitoren van interne beheersingsmaatregelen, met inbegrip van activiteiten van de interne auditfunctie en zelfbeoordelingsprogramma's;
 - Consistente beleidlijnen en -procedures, met inbegrip van een handboek met procedures voor de financiële verslaggeving van de groep;
 - Programma's geldend voor de groep als geheel, zoals gedragscodes en fraudepreventieprogramma's;
 - Regelingen voor de toewijzing van bevoegdheden en verantwoordelijkheden aan het management van de groepsonderdelen;
2. De interne auditfunctie kan worden beschouwd als een deel van de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel, bijvoorbeeld als de functie gecentraliseerd is. ISA 610 (Herzien in 2013)³² behandelt de evaluatie door het

³² ISA 610 (Herzien 2013), "Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors", paragraaf 15.

opdrachtteam op groepsniveau, van de mate waarin de positieve van de interne auditfunctie binnen de organisatie alsook de beleidslijnen en de relevante werkzaamheden de objectiviteit van de interne auditors in de hand werken, van het niveau van competentie van de interne auditfunctie, van de vraag of de interne auditfunctie een systematische en strikte aanpak volgt wanneer het opdrachtteam op groepsniveau verwacht om gebruik te maken van de werkzaamheden van de functie.

Consolidatieproces

3. Het inzicht dat het opdrachtteam op groepsniveau heeft in het consolidatieproces kan onder meer de volgende aangelegenheden omvatten:

Aangelegenheden met betrekking tot het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:

- De mate waarin het management van de groepsonderdelen inzicht heeft in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- Het proces voor het aanwijzen en administratief verwerken van groepsonderdelen in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- Het proces voor het aanwijzen van segmenten waarover moet worden gerapporteerd in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- Het proces van het aanwijzen van relaties en transacties met verbonden partijen voor rapportering in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- De grondslagen voor financiële verslaggeving die worden toegepast op de financiële overzichten van de groep, de wijzigingen daarin ten opzichte van het voorgaande boekjaar, alsmede wijzigingen die het gevolg zijn van nieuwe of herziene standaarden overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- De procedures voor het omgaan met groepsonderdelen waarvan het boekjaar niet eindigt op dezelfde datum als dat van de groep.

Aangelegenheden met betrekking tot het consolidatieproces:

- Het door het management op groepsniveau gehanteerde proces voor het verwerven van inzicht in de door groepsonderdelen gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en, indien van toepassing, het verzekeren dat uniforme grondslagen voor financiële verslaggeving worden gehanteerd bij het opstellen van de financiële informatie van de groepsonderdelen ten behoeve van de financiële overzichten van de groep, alsmede dat verschillen in grondslagen voor financiële verslaggeving worden geïdentificeerd, en worden aangepast wanneer dat op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist is. Uniforme grondslagen voor financiële verslaggeving zijn de specifieke principes, uitgangspunten, afspraken, regels en praktijken die door de groep zijn aanvaard, gebaseerd op het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, die door de groepsonderdelen worden gehanteerd om op consistente wijze soortgelijke transacties te rapporteren. Deze grondslagen zijn gewoonlijk beschreven in het handboek met procedures voor de financiële

verslaggeving en in het rapporteringspakket dat door het management op groepsniveau is uitgegeven;

- Het door het management op groepsniveau gehanteerde proces om ervoor te zorgen dat de financiële verslaggeving door de groepsonderdelen ten behoeve van de consolidatie volledig, nauwkeurig en tijdig is;
- Het proces voor het omrekenen van de financiële informatie van buitenlandse groepsonderdelen naar de valuta van de financiële overzichten van de groep;
- De wijze waarop de geautomatiseerde gegevensverwerking is georganiseerd voor de consolidatie, met inbegrip van de handmatige en geautomatiseerde stappen in het proces, alsmede de handmatige en geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen die in de verschillende fasen van het consolidatieproces van toepassing zijn;
- Het door het management op groepsniveau gehanteerde proces voor het verkrijgen van informatie over gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode.

Aangelegenheden met betrekking tot consolidatieaanpassingen:

- Het proces voor het vastleggen van consolidatieaanpassingen, met inbegrip van het vastleggen, autoriseren en verwerken van daarop betrekking hebbende journaalposten, alsmede de ervaring van het personeel dat voor de consolidatie verantwoordelijk is;
- De consolidatieaanpassingen die op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn;
- De zakelijke redenen voor de gebeurtenissen en transacties die aanleiding gaven tot de consolidatieaanpassingen;
- De frequentie, aard en omvang van transacties tussen groepsonderdelen;
- De procedures voor het monitoren, beheersen, aansluiten en elimineren van intragroepstransacties, niet-gerealiseerde winsten en intragroeprekeningsaldi;
- De stappen die zijn genomen om te komen tot de reële waarde van verworven activa en overgenomen verplichtingen, procedures voor het afschrijven van goodwill (indien van toepassing), alsmede het toetsen van goodwill op bijzondere waardevermindering, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- Regelingen met een meerderheidsaandeelhouder of minderheidsbelangen met betrekking tot verliezen die door een groepsonderdeel zijn geleden (bijvoorbeeld een verplichting van het minderheidsbelang om een dergelijk verlies te compenseren).

Voorbeelden van omstandigheden of gebeurtenissen die kunnen wijzen op risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van een groep

De genoemde voorbeelden hebben betrekking op een breed scala aan omstandigheden en gebeurtenissen. Niet alle omstandigheden en gebeurtenissen zijn echter relevant voor iedere controleopdracht op groepsniveau, en de lijst met voorbeelden is niet noodzakelijkerwijs volledig.

- Een complexe groepsstructuur, met name als er sprake is van frequente overnames, afstotingen of reorganisaties;
- Gebrekkige corporate governance-structuren, met inbegrip van besluitvormingsprocessen die niet transparant zijn;
- Het ontbreken of niet effectief werken van interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel, met inbegrip van inadequate informatie verstrekt door het management op groepsniveau over het monitoren van de activiteiten en resultaten van groepsonderdelen;
- Groepsonderdelen die actief zijn in buitenlandse rechtsgebieden en blootgesteld kunnen zijn aan factoren zoals ongebruikelijke overheidsinterventies op gebieden als handel en fiscaal beleid, beperkingen op valutabewegingen en dividenduitkeringen, alsmede wisselkoersfluctuaties;
- Zakelijke activiteiten van groepsonderdelen die een hoog risico inhouden, zoals langetermijncontracten of de handel in innovatieve of complexe financiële instrumenten;
- Onzekerheden omtrent de vraag van welke groepsonderdelen financiële informatie moet worden opgenomen in de financiële overzichten van de groep in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, bijvoorbeeld of er voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten of entiteiten zonder commercieel doel bestaan die moeten worden opgenomen;
- Ongebruikelijke relaties en transacties met verbonden partijen;
- Eerder voorgekomen intragroeprekeningsaldi die bij consolidatie niet in evenwicht waren of aansloten;
- Het bestaan van complexe transacties die in meer dan een groepsonderdeel administratief zijn verwerkt;
- De toepassing door groepsonderdelen van grondslagen voor financiële verslaggeving die afwijken van die welke bij het opstellen van de financiële overzichten van de groep zijn toegepast;
- Groepsonderdelen waarvan de boekjaren op verschillende data eindigen en die kunnen worden gebruikt om de timing van transacties te manipuleren;
- Eerder voorgekomen niet-geautoriseerde of onvolledige consolidatieaanpassingen;
- Een agressieve belastingplanning binnen de groep of grote geldtransacties met entiteiten in belastingparadijzen;
- Frequent vervangen van auditors die belast waren met de controle van de financiële overzichten van groepsonderdelen.

Voorbeelden van bevestigingen van de auditor van een groepsonderdeel

Het onderstaande voorbeeld is niet bedoeld als een standaardbrief. Bevestigingen kunnen verschillen per auditor van een groepsonderdeel en per periode.

Bevestigingen worden vaak verkregen voordat de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel beginnen.

[Brieffhoofd van de auditor van het groepsonderdeel]

[Datum]

[Aan de opdrachtpartner op groepsniveau]

Deze brief houdt verband met uw controle van de financiële overzichten van de groep van *[naam van de moederverenootschap]* over het op *[datum]* afgesloten boekjaar met als doel een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de financiële overzichten van de groep in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormen (of een getrouw beeld geven) van de financiële positie van de groep per *[datum]* en van haar financiële prestaties en kasstromen over het op die datum afgesloten boekjaar in overeenstemming met *[het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]*.

Wij bevestigen de ontvangst van uw instructies de dato *[datum]* waarbij u ons verzoekt de daarin genoemde werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van *[naam van het groepsonderdeel]* over het op *[datum]* afgesloten boekjaar uit te voeren.

Wij bevestigen dat:

1. Wij in staat zullen zijn uw instructies na te komen. / Wij berichten u dat wij niet in staat zullen zijn de volgende instructies *[instructies specificeren]* na te komen om de volgende redenen *[redenen specificeren]*.
2. De instructies duidelijk zijn en dat wij ze begrijpen. / Wij zouden het op prijs stellen mocht u de volgende instructies *[instructies specificeren]* kunnen verduidelijken.
3. Wij met u zullen samenwerken en u toegang zullen verlenen tot relevante controledocumentatie.

Wij erkennen dat:

1. De financiële informatie van *[naam van het groepsonderdeel]* zal worden opgenomen in de financiële overzichten van de groep van *[naam van de moederverenootschap]*.
2. U het noodzakelijk kunt achten te worden betrokken bij de werkzaamheden die u ons verzocht heeft uit te voeren met betrekking tot de financiële informatie van *[naam van het groepsonderdeel]* over op *[datum]* afgesloten het boekjaar.

3. U voornemens bent onze werkzaamheden te evalueren en, indien deze geschikt worden bevonden, daarvan gebruik te maken voor de controle van de financiële overzichten van de groep van *[naam van de moederverenning]*.

In verband met de werkzaamheden die wij zullen uitvoeren met betrekking tot de financiële informatie van *[naam van het groepsonderdeel]*, een *[beschrijving van het groepsonderdeel, bijvoorbeeld een 100%-dochtermaatschappij, een dochtermaatschappij, een joint venture, een deelneming die administratief wordt verwerkt volgens de equity- of kostprijsmethode]* van *[naam van de moedermaatschappij]* bevestigen wij het volgende:

1. Wij hebben voldoende kennis van *[relevante ethische voorschriften vermelden]* om onze verantwoordelijkheden in de controle van de financiële overzichten van de groep te vervullen, en wij zullen deze naleven. In het bijzonder, en met betrekking tot *[naam van de moederverenning]* en de andere groepsonderdelen, zijn wij onafhankelijk in de zin van *[relevante ethische voorschriften vermelden]* en houden wij ons aan de van toepassing zijnde vereisten van *[verwijzen naar voorschriften]* uitgevaardigd door *[naam van de regelgevende instantie]*.
2. Wij hebben voldoende kennis van de International Standards on Auditing en *[andere nationale standaarden vermelden die van toepassing zijn op de controle van de financiële overzichten van de groep]* om onze taken in de controle van de financiële overzichten van de groep te vervullen en wij zullen onze werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van *[naam van het groepsonderdeel]* over het op *[datum]* afgesloten boekjaar uitvoeren in overeenstemming met deze standaarden.
3. Wij bezitten specifieke deskundigheid (bijvoorbeeld sectorspecifieke kennis) die noodzakelijk is om de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het betrokken groepsonderdeel uit te voeren.
4. Wij hebben voldoende kennis van *[het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of het handboek met procedures voor de financiële verslaggeving van de groep vermelden]* om onze taken in de controle van de financiële overzichten van de groep te vervullen.

Wij zullen u op de hoogte houden van eventuele wijzigingen in de bevestigingen hierboven die zich kunnen voordoen in de loop van onze werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van *[naam van het groepsonderdeel]*.

[Handtekening van de auditor]

[Datum]

[Adres van de auditor]

Vereiste en aanvullende aangelegenheden die in de instructiebrief van het opdrachtteam op groepsniveau worden opgenomen

Aangelegenheden die op grond van deze ISA vereist zijn aan de auditor van een groepsonderdeel te worden meegedeeld, zijn cursief weergegeven.

Aangelegenheden die relevant zijn voor de planning van de werkzaamheden van de auditor van een groepsonderdeel:

- *Een verzoek aan de auditor van het groepsonderdeel, die kennis heeft van de context waarbinnen het opdrachtteam op groepsniveau gebruik zal maken van de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel, om te bevestigen dat hij met het opdrachtteam op groepsniveau zal samenwerken;*
- Het tijdschema voor het afronden van de controle;
- De data van geplande bezoeken door het management op groepsniveau en het opdrachtteam op groepsniveau, alsmede de data van geplande vergaderingen met het management van het groepsonderdeel en de auditor van dat onderdeel;
- Een lijst van belangrijke contactpersonen;
- *De door de auditor van het groepsonderdeel uit te voeren werkzaamheden, het gebruik dat van die werkzaamheden zal worden gemaakt, alsmede regelingen voor het coördineren van de inspanningen in de beginfase van en tijdens de controle, met inbegrip van de geplande betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel;*
- *De ethische voorschriften die relevant zijn voor de groepscontrole en, in het bijzonder, de onafhankelijkheidsvoorschriften; bijvoorbeeld, in landen waar de wet- of regelgeving de groepsauditor verbiedt om aan de interne auditors te vragen om hem directe ondersteuning te verschaffen, dient dit verbod door de groepsauditors beschouwd te worden als zijnde eveneens van toepassing op de auditor van het groepsonderdeel en, in voorkomend geval, dienen zij deze aangelegenheid te behandelen tijdens hun communicatie met de auditors van de groepsonderdelen³³;*
- *In geval van een controle of beoordeling van de financiële informatie van het groepsonderdeel, het materialiteitsniveau voor een groepsonderdeel, (en, indien van toepassing, het (de) materialiteitsniveau(s) voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) alsmede de grenswaarde waarboven afwijkingen niet als duidelijk triviaal voor de financiële overzichten van de groep kunnen worden beschouwd;*
- *Een lijst van verbonden partijen opgesteld door het management op groepsniveau, en alle andere verbonden partijen waarvan het opdrachtteam op groepsniveau kennis heeft, alsmede een verzoek dat de auditor van het groepsonderdeel aan het opdrachtteam op groepsniveau tijdig de verbonden partijen meedeelt die niet eerder door het management op groepsniveau of door het opdrachtteam op groepsniveau waren aangewezen;*
- *Werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot intragroepstransacties, niet-gerealiseerde winsten en intragroeprekeningsaldi;*

³³ ISA 610 (Herzien 2013), “Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors”, paragraaf A31.

- Leidraden met betrekking tot andere wettelijke rapporteringsverplichtingen, bijvoorbeeld rapportering over de beweringen van het management op groepsniveau inzake de effectiviteit van de interne beheersing;
- Indien er waarschijnlijk een bepaalde tijd zal verlopen tussen de afronding van de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen en de conclusies van het opdrachtteam op groepsniveau met betrekking tot de financiële overzichten van de groep, specifieke instructies voor een beoordelingen van gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode.

Aangelegenheden die relevant zijn voor de uitvoering van de werkzaamheden van de auditor van een groepsonderdeel

- De bevindingen van de toetsingen door het opdrachtteam op groepsniveau van de interne beheersingsactiviteiten van een verwerkingsstelsel dat door alle of sommige groepsonderdelen wordt gebruikt, alsmede de bevindingen van door de auditor van het groepsonderdeel uit te voeren toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen;
- *Geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep als gevolg van fraude of fouten die relevant zijn voor de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel, en een verzoek dat de auditor van het groepsonderdeel alle andere in het groepsonderdeel geïdentificeerde significante risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep als gevolg van fraude of fouten tijdig meedeelt, alsmede de wijze waarop de auditor van het groepsonderdeel op dergelijke risico's inspeelt;*
- De bevindingen van de interne auditfunctie die gebaseerd zijn op werkzaamheden uitgevoerd met betrekking tot interne beheersingsmaatregelen in, of relevant voor, groepsonderdelen;
- Een verzoek om controle-informatie verkregen uit de uitvoering van werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen die in tegenspraak is met controle-informatie waarop het opdrachtteam op groepsniveau oorspronkelijk de op groepsniveau uitgevoerde risico-inschatting heeft gebaseerd tijdig mee te delen;
- Een verzoek om een schriftelijke bevestiging over de naleving door het management van het groepsonderdeel van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, dan wel een verklaring dat verschillen tussen de grondslagen voor financiële verslaggeving die op de financiële informatie van het groepsonderdeel zijn toegepast en die welke op de financiële overzichten van de groep zijn toegepast, zijn toegelicht.
- Door de auditor van het groepsonderdeel te *documenteren* aangelegenheden.

Overige informatie

- Een verzoek dat de volgende punten tijdig aan het opdrachtteam op groepsniveau worden gerapporteerd:
 - Significante aangelegenheden inzake administratieve verwerking, financiële verslaggeving en controle, met inbegrip van schattingen en daarmee verband houdende oordeelsvormingen;
 - Aangelegenheden met betrekking tot de continuïteit van het groepsonderdeel;
 - Aangelegenheden met betrekking tot rechtszaken en claims;

- Significante tekortkomingen in de interne beheersing die de auditor van het groepsonderdeel tijdens de uitvoering van de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van dat groepsonderdeel heeft geïdentificeerd, alsmede informatie die wijst op het bestaan van fraude;
- Een verzoek dat het opdrachtteam op groepsniveau zo snel mogelijk op de hoogte wordt gesteld van elke significante of ongebruikelijke gebeurtenis;
- *Een verzoek dat de in paragraaf 41 genoemde aangelegenheden aan het opdrachtteam op groepsniveau worden meegedeeld wanneer de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel zijn afgerond.*